بسم الله الرحمن الرحيم

كلية إدارة المال والأعمال

قسم المحاسبة

التحديات التي تواجه القياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في الشركات الدوائية في الأردن

The Challenges Facing Measurement and Disclosure for Human Resources Accounting in Pharmaceutical Companies in Jordan

إعداد الطالب

أحمد محمد زطيمة

المشرف

أ.د غسان فلاح المطارنة

قدمت هذه الرسالة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

الفصل الدراسي الثاني

٢٠١٥

جامعة آل البيت

تفويض

أنا الطالب أحمد محمد زطيمة ، أفوض جامعة آل البيت بتزويد نسخ من رسالتي "التحديات التي تواجه القياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في الشركات الدوائية في الأردن " ، للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبهم حسب التعليمات النافذة في الجامعة.

التوقيع ....

التاريخ ....

جامعة آل البيت

عمادة الدراسات العليا

إقرار والتزام بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها لطلبة الماجستير

أنا الطالب :أحمد محمد زطيمة الرقم الجامعي :١١٢٠٥٠٤٠٣٤

التخصص : المحاسبة الكلية : إدارة المال والأعمال

أعلن بأنني قد إلتزمت بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها وقراراتها السارية المفعول المتعلقة بإعداد رسائل الماجستير عندما قمت شخصيا بإعداد رسالتي بعنوان : "التحديات التي تواجه القياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في الشركات الدوائية في الأردن " ، وذلك بما ينسجم مع الأمانة العلمية المتعارف عليها في كتابة الرسائل والأطاريح العلمية . كما إنني أعلن بأن رسالتي هذه غير منقولة أو مستلة من رسائل أو أطاريح أو كتب أو أبحاث أو أي منشورات علمية تم نشرها أو تخزينها في أي وسيلة إعلامية ، وتأسيسا على ماتقدم فأنني أتحمل المسؤولية بأنواعها كافة فيما لو تبين غير ذلك بما فيه حق مجلس العمداء في جامعة آل البيت بإلغاء قرار منحي الدرجة العلمية التي حصلت عليها وسحب شهادة التخرج مني بعد صدورها دون أن يكون لي أي حق في التظلم أو الإعتراض أو الطعن بأي صورة كانت في القرار الصادر عن مجلس العمداء بهذا الصدد .

توقيع الطالب :............................... التاريخ: / /

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها **"التحديات التي تواجه القياس والإفصاح في محاسبة الموارد البشرية في الشركات الدوائية في الأردن "**

وأجيزت بتاريخ ....../....../.......

أعضاء لجنة المناقشة	**التوقيـــــــــــع**
الأستاذ الدكتورغسان فلاح المطارنة، (رئيسا) ومشرفا	....
أستاذ – تدقيق وتحليل مالي	
الدكتورعودة أحمد بني أحمد ، عضواً	....
أستاذ مساعد – نظم معلومات محاسبية	
الدكتورسيف عبيد الشبيل ، عضواً	....
أستاذ مساعد – تدقيق حسابات	
الاستاذ الدكتورعبد الناصر إبراهيم نور،عضواً	....
أستاذ – محاسبة مالية	
(جامعة الزرقاء الأهلية)	

الإهـــداء

أهدي هذا البحث.........

إلى أبي الغالي والعزيز على قلبي ....المـربي الفاضل ....المثقف المتعلم ....التقي الورع

إلى أمي الغالية حياتي وروحي ....حبي ومهجتي

الحضـــن الدافـــئ ....الوجــــه البشــوش

الى أخواتي العزيزات على قلبي

آيات ودانيا ورانيا

الشكر والتقدير

الحمد لله كل الحمد ، والشكر لله كل الشكر الذي أعانني ووفقني إلى إتمام هذا العمل، سائلاً المغفرة عن التقصير والزلل ، وأصلي وأسلم على سيدنا محمد ، وعلى آله ، وصحبه أجمعين ، وبعد ....

يشرفني وأنا أنهي هذا العمل أن أتقدم إلى مشرفي الأستاذ الدكتور غسان فلاح المطارنة بجزيل الشكر ، فوجدته المعلم الفاضل منحني من وقته الثمين ، ورأيه السديد الكثير ، فجزاه الله عني خير جزاء .

كما أنني أتقدم بالشكر إلى الأساتذة الذين تفضلو بقبول مناقشة هذه الرسالة وهم : الدكتور عودة بني حمد ، والدكتور سيف عبيد شبيل ، والدكتور عبد الناصر نور اللذين اقتطعوا لها جزءا مهما من وقتهم الثمين ، متشرفا بمناقشتهم ، راجياً المولى عز وجل أن يوفقني للعمل بتوجيهاتهم ، ونصحهم ، وإرشادهم ، والإستفادة من ملاحظاتهم الثمينة ، وخبرتهم الواسعة .

أسأل الله أن تكون جهود هؤلاء جميعا في سجل حسناتهم يوم تجد كل نفس ماعملت من خير محضرا .

الباحث

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الملاحق

التحديات التي تواجه القياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في الشركات الدوائية في الأردن

إعداد

أحمد محمـد زطيمة

المشرف

الأستاذ الدكتور غسان فلاح المطارنة

الملـــخـــــص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم التحديات التي تواجه القياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية وما المنافع التي يمكن أن تتحقق من تطبيقها في الشركات الدوائية في الأردن .حيث إعتمد الباحث لتحقيق هذا الهدف الأسلوب الوصفي من خلال الدراسة النظرية التي تضمنت مراجعة الدراسات السابقة حول محاسبة الموارد البشرية وتحليل نتائجها ومقارنتها مع أهداف الدراسة الحالية .

حيث تم إستخدام المنهج التحليلي للحصول على البيانات الأولية من خلال البحث في الجانب الميداني التطبيقي وذلك بتوزيع ٦١ إستبانة لدراسة بعض مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث ، ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج spss الإحصائي وإستخدام الإختبارات والمعالجات الإحصائية وهي معامل ارتباط بيرسون والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونموذج الانحدار المتعدد بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة .

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة :

١- إن عدم توافر أسس قياس متفق عليها أو معيار محاسبي يحظى بالقبول من قبل الجهات المختصة بوضع المعايير المحاسبية يشكل واحدا من أكبر التحديات التي تواجه عملية القياس في محاسبة الموارد البشرية في الشركات الدوائية في الأردن .

٢- وإن عدم إمكانية قياس وتقدير العوائد الإقتصادية المتأتية من الموارد البشرية بأي درجة من التأكد يشكل عائقا وتحديا كبيرا تواجه عملية القياس المحاسبي في الشركات الدوائية في الأردن .

ومن أهم توصيات هذه الدراسة :

١- ضرورة التفرقة بين النفقات التي تعتبر مصروفات جارية تحمل على نفس الفترة وتلك التي يجب أن ترسمل وتظهر ضمن عناصر أصول المنشأة .
٢- ضرورة إتخاذ الإجراءات والسياسات الرسمية من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية وإعداد سجلات تحليلية وإحصائية ومحاسبية للتسجيل والتبويب والقياس في إطار نظام محاسبي شامل
٣- الإهتمام بإصدار معيار محاسبي يلزم المنشآت بقياس رأس مالها البشري لسد الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية والذي يؤثر على قيمة المنشأة وعلى قيمة المركز المالي .

الكلمات مفتاحية : محاسبة موارد بشرية ،الافصاح ، القياس

The Challenges Facing Measurement and Disclosure for Human Resource Accounting in Pharmaceutical Companies in Jordan

By

Ahmad Mohammad Zatima

Supervisor

Prof.Dr Ghassan Falah Al matarneh

Abstract

This research aims to study and identify the most important challenges facing measurement and disclosure for human resource accounting and what is the benefits that can be achieved from the application in pharmaceutical companies in Jordan.
The inductive approach had been used throughout the theoretical part of this study in section one, which includes literature review, as well as investigate the concepts of human resource accounting.
Further analytical method was used to obtain the primary data through research in the side of applied distribute 61 questionnaires to study some search items, and compile the necessary information in question, and then unloading and analyzed using SPSS and use appropriate treatments and statistical tests like pearson correlation coefficient, the mean,the standard deviation and multiple regression to reach to value evidence and indicators that support subject of study.

The most important conclusions reached:

1- The lack of an agreed measurement basis or accounting standard has been accepted by the competent authorities develop accounting standards is one of the biggest challenges facing the measurement process in human resource accounting in pharmaceutical companies in Jordan
2- The lack of possibility to measure and assess the economic returns derived from human resources to any degree of certainty is an obstacle and a great challenge facing the accounting measurement process in pharmaceutical companies in Jordan.

The most recommendations of this study are :
1 - Need to differentiate between expenses that are Current expenses
charged to the same period and those that must be capitalized and appear within the items of company assets.
2 - The need for formal policies and procedures for the application of human resource accounting and preparation analytical, statistical and accounting records for registration and measurement in framework of a comprehensive accounting system.

3 - Interest in issuing an accounting standard required companies measuring their human capital to bridge the gap between market value and book value.

Key words : Human resources accounting , Disclosure, Measurement

الفصل الأول

الإطار التمهيدي والدراسات السابقة

١-١٠ ما يميز الدراسة

الفصل الأول

الإطار التمهيدي والدراسات السابقة

المقدمة:

إن المعرفة المتوافرة في الموارد البشرية المتعلمة اليوم تمثل دورا حاسما في شتى مجالات العمل باعتبارها تمثل حجر الزاوية الأساس في تحقيق أهداف الشركات. وإن الحاجة المتزايدة إلى المعلومات والخبرات والإبداعات يؤدي بالشركة إلى زيادة إستثمارها في هذا المورد الذي لا ينضب من الإبداع والتميز وخلق الأفكار الجديدة التي تزيد قوة الشركة في المنافسة على الحصة السوقية وزيادة الأرباح . وتعد المحاسبة عن الموارد البشرية أداة إدارية تساعد المتخصصين بإدارة الموارد البشرية ومستويات الإدارة المختلفة للحصول على معلومات هامة من أجل تحسين ألية إتخاذ القرارات المختلفة (الإستثمارية ،الإئتمانية ،الضريبية ،الإنتاجية ،العمالية ......إلخ) والتي تخدم فئات مختلفة مما يؤدي إلى تطويرأساليب الإدارة بما ينسجم مع حاجات التطور ومن ثم إلى تطوير الفكر الإجتماعي للبشر من خلال إعتبارهم عناصر تنظيمية عالية القيمة إقتصاديا (حمادة ،٢٠٠٢،ص١) . ولكن وبالرغم من أن هناك إتفاق وإجماع على أهمية هذه الموارد البشرية وأنها أحد عوامل الإنتاج إلا أن قياس هذه الموارد والإفصاح عنها تواجه كثيرا من التحديات والصعوبات التي تحول دون تطبيقها في الشركات بل حتى في قبول الفكرة أساسا ولقد إختلفت وجهات النظر في ذلك فالمؤيدون ، يرون أن عد الإستثمار في الموارد البشرية كمصروفات جارية بدلا من إستثمارات رأسمالية يجعل من القوائم المالية لا تعبر عن الواقع بأرقام حقيقية ، وأما المعارضون للفكرة فيقولون أن البشر ليسوا أصولا وليسوا كالألات لهم قيمة سوقية يباعوا ويشتروا متى إرتآت الإدارة أن ذلك يصب في مصلحتها (فخر وأخرون ،٢٠٠٦،ص٤٤٤). إن مبالغة أنصار محاسبة الموارد البشرية ومحاولتهم جعل البشر كأصول مادية بحتة وإستهلاكهم وإمتلاكهم ومعاملتهم وكأنهم ألات تابعة للشركة يضفي على محاسبة الموارد البشرية طابع التسلط والعبودية ،ومبالغة معارضي محاسبة الموارد البشرية في أن حقوق القوى البشرية من الخدمات المتأتية منهم محصورة فقط في الرواتب والأجور متجاهلين في ذلك رأس المال الفكري والتنظيمي والعلائقي الذي قدمته القوى البشرية للشركة (الغبان ،٢٠٠٩،ص٧).

ويرى الباحث أنه توجد تحديات حقيقة بين المعارضين والمؤيدين تعترض فكرة محاسبة الموارد البشرية في وجودها وتقف عائقا في تطبيقها ، هي التحديات المتعلقة بالقياس والإفصاح عنها.

وإن كلمة الفصل تكون في إيجادها وتطبيقها على الشركات بشكل فعلي وموضوعي . ومن هنا تنطلق أهمية الدراسة من أن الموضوعية تتطلب أن نبحث عن هذه التحديات وندرسها ، ومن ثم إيجاد أفضل الحلول لنتجنب المشاكل المترتبة عليها ومن ثم تبدأ ألية التطبيق الفعلي للمحاسبة عن الموارد البشرية . وإن هذه الدراسة تركز على البحث عن هذه التحديات ودراستها في الشركات الدوائية في الأردن .

مشكلة الدراسة :

إن الإهتمام بالقياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال المادي فقط في القوائم المالية وتجاهل القياس والإفصاح عن الموارد البشرية يؤدي إلى ضعف في إعطاء نظرة صحيحة وصادقة للقوائم المالية . وإن عدم توفير البيانات اللازمة للإدارة فيما يتعلق بالموارد البشرية قد يؤدي إلى إتخاذ قرارات لها تكاليف خفية لا تستطيع المحاسبة التقليدية أن تظهرها في سجلاتها (الغبان ،٢٠٠٩) .

وتتجلى مشكلة الدراسة في الإجابة على الأسئلة التالي :

ماهي التحديات التي تواجه القياس في محاسبة الموارد البشرية في الشركات الدوائية في الأردن ؟

ماهي التحديات التي تواجه الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في الشركات الدوائية في الأردن ؟

ما هي التحديات التي تواجه الموارد البشرية باعتبارها أصل في الشركات الدوائية في الأردن ؟

أهمية الدراسة :

تبرز أهمية الدراسة من أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية في توفير المعلومات اللازمة للمتخصصين في الموارد البشرية والمستويات الإدارية المختلفة لإتخاذ القرارات الصحيحة والسليمة ،وإعتبار أن الخبراء والكوادرالموجودين في الشركات الدوائية في الأردن هم المورد الذي لا ينضب من الإبداع والتميز وخلق الأفكار الجديدة وأنهم ذو أهمية أكبر من الأصول الأخرى وليس إعتبارهم موظفين لا يساهمون في الإنتاج إلا بحدود مرتباتهم .وإن بقاء وإستمرار

ونمو الشركات الدوائية في الأردن يعتمد كل الإعتماد على هذا المورد وإعتبار تكاليف العنصر البشري كإستثمارات تحقق عوائد طويلة الأجل للشركات يؤدي بالشركة إلى زيادة الإهتمام بهم وتخصيص موازنة أكبر للإنفاق على تطويرهم وتدريبهم .

بالإضافة إلى ذلك فإن أهمية الدراسة الحالية تنبع من الأهمية المتصاعدة للموارد غير الملموسة عامة والبشرية منها على وجه الخصوص ،إذ إن الموارد البشرية تعد المورد الإقتصادي الأهم للشركات بصفة عامة .وفي الدول العربية مايزال الموضوع في بداياته الأولى والأبحاث في هذا المجال قليلة نسبيا إلى حد ما مقارنة مع الدول الأوروبية مما يتطلب مزيدا من الدراسات في هذا الموضوع .وعليه تأتي هذه الدراسة في سياق المحاولات الهادفة إلى تسليط الضوء على التحديات التي تواجه القياس والإفصاح عن الموارد البشرية في الشركات الدوائية في الأردن . وذلك على إعتبار أن النتائج التي ستكشف عنها الدراسة وماسيبنى عليها من توصيات ستخدم جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركات الدوائية في الأردن وبما يصدر عنها من بيانات مالية خصوصا وأن تضمين تلك البيانات بمعلومات كمية عن الموارد البشرية العاملة في تلك الشركات سيحسن من جودة تلك البيانات وبالتالي من فاعليتها كأداة لاتخاذ القرارات .

أهداف الدراسة :

هدفت الدراسة إلى إبراز الدور الحيوي الذي تلعبه محاسبة الموارد البشرية في الشركات الدوائية في الأردن وتتمحور الأهداف في النقاط التالية :

١- الكشف عن التحديات التي تواجه القياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في الشركات الدوائية في الأردن .

٢- إستعراض المحددات والقيود التي تحكم القياس والإفصاح عن الموارد البشرية .

٣- تحليل ومناقشة وجهات النظر المؤيدة والمعارضة لرسملة نفقات الموارد البشرية ومدى إنطباق خصائص الأصول على الموارد البشرية.

٤- التعرف على أهم الإجراءات المقترحة للقياس والإفصاح عن الموارد البشرية.

٥- التعرف على مستوى الإدارك والوعي لدى متخذي القرارات في الشركات الدوائية لأهمية القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية .

فرضيات الدراسة :

تتكون فرضيات الدراسة من الفرضيات الرئيسية التالية :

الفرضية الرئيسية الأولى :

لا يوجد تحديات تواجه القياس في محاسبة الموارد البشرية في الشركات الدوائية في الأردن.

الفرضية الرئيسية الثانية :

لا يوجد تحديات تواجه الإفصاح في محاسبة الموارد البشرية في الشركات الدوائية في الأردن .

الفرضية الرئيسية الثالثة :

لا يوجد تحديات تواجه الموارد البشرية باعتبارها كأصل في الشركات الدوائية في الأردن .

حدود الدراسة :

الحدود البشرية : المدراء الماليين والمدراء العامين ورؤوساء أقسام المحاسبة والمحاسبين في الشركات الدوائية في الأردن .

الحدود المكانية :الشركات الدوائية في الأردن وعددها ٣٠شركة .

الحدود الزمانية : ٢٠١٥ .

منهجية الدراسة :

تقوم الدراسة على الجانب النظري والعملي الميداني ،وقد إعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي ، وتوزعت جهود البحث في محورين رئيسيين :

المحور الأول :الجانب النظري :ويتمثل في الرجوع إلى المراجع العلمية العربية والدوريات والأبحاث المحكمة المرتبطة بموضوع الدراسة ،سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة .

المحور الثاني :الجانب التطبيقي :ويتمثل في إعداد إستبانة فيما يتعلق بالتحديات التي تواجه القياس والإفصاح عن الموارد البشرية في الشركات الدوائية من خلال عدة محاور ،وعرض الإستبانة على المحكمين وقد تم الأخذ بارائهم وإجراء التعديل اللازم .

مجتمع الدراسة :يتكون مجتمع الدراسة من الشركات الدوائية في الاردن والتي عددها ٣٠ شركة دوائية وذلك وفقا لموقع الدليل الطبي الأردني

عينة الدراسة : تتكون عينة الدراسة من المدراء الماليين والمدراء العامين ورؤوساء أقسام المحاسبة والمحاسبين في الشركات الدوائية. وقد تم توزيع ٧٥ استبانة وحصل الباحث منها على ٦٥ استبانة منها اربع استبانات كانت غير صالحة للتحليل لعدم اكتمال تعبئة البيانات وبهذا يكون عدد الاستبانات التي اجري عليها التحليل نظرا لتحقيق الشروط المطلوبة للاجابة على الاستبانات (٦١) استبانة اي مانسبته (٨١,٣%) .

شركات ومصانع الأدوية في الأردن – الجزء الأول والجزء الثاني _ لموقع الدليل الطبي الأردني

http://jordanpages.blogspot.com/2011/06/blog-post_3873.html

http://jordanpages.blogspot.com/2013/11/Pharmaceutical-2.html

الدراسات السابقة :

اولا : الدراسات باللغة العربية :

١-زويلف (٢٠١٤) بعنوان : **العوامل المؤثرة في مستوى الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في التقارير المالية للبنوك العاملة في الأردن .**

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف أثر العوامل ذات العلاقة ببعض خصائص البنك المتمثلة بالحجم، والعمر، وطبيعة النشاط، والربحية، والجنسية، في مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية للبنوك في الأردن، فضلا عن بيان مستوى الإفصاح عن هذه الموارد في التقارير المذكورة. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير مؤشر لقياس مستوى الإفصاح عن هذه الموارد في التقارير المالية السنوية للبنوك المذكورة، إضافة إلى استخدام أسلوب تحليل المحتوى لتحديد الفقرات ذات الصلة بالموارد البشرية التي تم الإفصاح عنها فعلا في هذه التقارير. كما تم تطبيق نموذج الانحدار المتعدد لاختبار فرضيات الدراسة. وقد بينت النتائج أن مستوى الإفصاح العام عن الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية للبنوك العاملة في الأردن جاء متوسطا، وأن هناك ا تأثير معنويا لخصائص البنك المتمثلة بالحجم والعمر والربحية والجنسية في مستوى هذا الإفصاح، فيما لم يكن هناك أثر دال إحصائيا لخاصية طبيعة نشاط البنك في مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في تلك التقارير.

٢- علاوي (٢٠١٢) بعنوان : **أثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية)**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية في القوائم المالية في العراق ،وذلك من خلال تطبيق محاسبة الموارد البشرية والتي عالجت الموارد البشرية على أنها أصول يجب الإفصاح عن تكاليفها في قائمة المركز المالي.

إضافة إلى إستنفاذها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما،حيث إفترض الباحث أن تطبيق القياس والافصاح عن تكلفة الموارد البشرية له أثر هام على القوائم المالية المتمثلة بقائمتي الدخل والمركز المالي وذلك من خلال دراسة تطبيقية في (الشركة العامة لتجارة المواد الانشائية في العراق) .

ودلت نتائج الدراسة أن المورد البشري هو أصل من أصول الشركة يمكن رسملته وإطفاءه حسب العمر الإنتاجي وذلك لتوافر خصائص الأصل على المورد البشري حسب المفهوم

المحاسبي . ودلت نتائج الدراسة أيضا أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يوفر تقارير مالية داخلية وخارجية أكثر إفصاحا وتعبيرا عن صافي الربح والمركز المالي للوحدة الاقتصادية وأن رسملة الموارد البشرية يتطلب الإفصاح عنها في القوائم المالية حيث يستلزم إدراجها كموجودات في قائمة المركز المالي ،وسيترتب على ذلك زيادة رأس المال المستثمر وكذلك تغيير في صافي الربح المتحقق خلال الفترة .

وأوصت بضرورة إتخاذ الإجراءات والسياسات الرسمية من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية من خلال وضع نظام محاسبي للموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية كجزء من النظام المحاسبي العام والعمل على إعداد سجلات تحليلية ومحاسبية للتسجيل والتبويب وقياس عناصر تكاليف الموارد البشرية من اجل اظهارها بالقوائم المالية. وأوصت أيضا بالعمل على تحديد قيمة المورد البشري تبعا لمدخل التكلفة التاريخية باعتبارها المقياس الأكثر موضوعية وسهولة في التطبيق كما يعتبر الأكثر إنسجاما مع المبادئ المحاسبية وأكثر موضوعية .

٣-العتيبي (٢٠٠٩) بعنوان : **دور محاسبة الموارد البشرية في تحسين القدرة التنافسية للمشروعات الخدمية** (دراسة تطبيقية على شركات الإتصالات المتنقلة العاملة في دولةالكويت).

تناولت هذه الدراسة بشيء من التفصيل كيف ساهمت الموارد البشرية التي تمتلكها شركات الإتصالات الكويتية في تعزيز الوضع التنافسي للشركات من خلال توضيح الإستراتيجيات المتبعة في تطوير الموارد البشرية . كما سلطت الضوء على مسألة دور محاسبة الموارد البشرية في تحسين القدرة التنافسية لشركات الإتصالات في دولة الكويت ، ومدى تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية وسياسات تنمية الموارد البشرية وإبراز دورها الحيوي في تحقيق الميزة التنافسية بين الشركات محليا وإقليميا وربما عالميا .

وهدفت الدراسة إلى إظهار أهمية المعلومات التي توفرها محاسبة الموارد البشرية في إنجاح عملية تخطيط ورقابة حركة الموارد البشرية من وإلى شركات الإتصالات المتنقلة .إضافة إلى تحديد مستوى إدراك العاملين وأصحاب القرار في الشركات موضوع الدراسة لمسألة كون الموارد البشرية فيها هي أصل وليست تكلفة ، وبيان الطرق المتبعة لقياسها وتحديد العوائق والصعوبات التي قد تواجه شركات الإتصالات الكويتية في تنفيذ نظام محاسبة الموارد البشرية وإيجاد الحلول المقترحة للتغلب عليها .

وتمثل مجتمع الدراسة من شركات الإتصالات المتنقلة الثلاثة العاملة في دولة الكويت . وهي (الشركة الوطنية ،شركة زين ،شركة فيفا) أما عينة الدراسة فقد شملت مجموعة من العاملين

في تلك الشركات في دولة الكويت (قسم المالية ،قسم الموارد البشرية ،الإدارة التنفيذية)حيث بلغ إجمالي عدد أفراد العينة (١٨٥) موظفا .

وأظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة قوية بين ما توفره محاسبة الموارد البشرية من معلومات وبين نجاح عملية التخطيط ورقابة حركة الموارد البشرية من وإلى شركات الإتصالات المتنقلة الكويتية .وأظهرت أيضا أن الموارد البشرية في الشركات الثلاث تعالج محاسبيا وتعتبر أصلا من أصول الشركة وليس تكلفة من وجهة نظر المديرين وأصحاب القرار المحاسبي في شركات الإتصالات المتنقلة الكويتية .

وأوصت الدراسة بتأسيس معيار أو قانون محاسبي خاص بها يصدر عن ديوان المحاسبة الكويتي ،بحيث يشرح هذا القانون أو المعيار كيفية إحتساب الموارد البشرية كأصول والطرق المتبعة للإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في القوائم المالية بالإضافة إلى تعميم هذا القانون على كافة الشركات العاملة في الكويت .

٤- الغبان (٢٠٠٩) بعنوان :**المناهج العلمية لقياس رأس المال البشري في ظل محاسبة رأس المال الفكري والإجراءات المقترحة للتطبيق في الوحدات المعرفية (دراسة نظرية) .**

دلت الدراسة على أن أهم المشاكل المعاصرة التي تحاول الوحدات المعرفية مواجهتها ومعالجتها هي مشكلة تحديد المداخل التي تستخدم لقياس رأس المال الفكري ومكوناته والذي أصبح ينظر إليه باعتباره ممثلا حقيقيا لقدرة الوحدة المعرفية على المنافسة وتحقيق النجاح بعد أن كانت المصادر الطبيعية تمثل الثروة الحقيقية قبل هذا التاريخ .

وإستحواذ رأس المال الفكري الذي يعبر عن رأس المال البشري والهيكلي على إهتمام كبير من حيث مفهومه ،عناصره ،وتحديد قيمته وإن الخطأ الفادح هو الإعتقاد بأن رأس المال المادي فقط هو من يشكل الركيزة الأساسية للتنمية الشاملة .

وهدفت إلى دراسة المداخل المتعددة والقادرة على قياس المكونات الأساسية لرأس المال البشري في ظل محاسبة رأس المال الفكري والتي لاتقيسها المداخل التقليدية المعمول بها وبالشكل الذي تزود بموجبه الوحدات بأدوات القياس الدقيقة لأدائها وقيمتها وميزتها التنافسية في الحاضر والمستقبل .

ودلت نتائج الدراسة إلى أنه ينبغي أن يوجه الإهتمام إلى فئة خاصة من الموارد البشرية يقوم عليها في الغالب نماء وإزدهار الوحدات المعرفية . لأن هذه الفئة تمتلك الخبرة والمعرفة والقدرة الإبداعية بما يجعل تنميتها واستثمارها والمحافظة عليها أمرا مطلوبا في ظل التنافس الشديد على الكفاءات البشرية . ودلت نتائج الدراسة أيضا إلى أنه مازالت النظم المحاسبية عاجزة في وقتنا

الحاضر عن إعطاء المعلومات التفصيلية عن رأس المال البشري ومصاريف الإطفاء والشطب الخاصة به والافصاح عنه في التقارير والكشوفات المالية سواء الملزمة للوحدة أو الطوعية ولأغراضها الداخلية .وذلك بسبب أن محاسبة رأس المال البشري كموضوع لازال يجابه العديد من المشاكل رغم وجوب إظهاره بالقوائم والكشوفات المالية للوحدات لمساعدة الإدارة والمستثمرين على إتخاذ القرارات الخاصة بها .

وأوصت الدراسة إلى الإهتمام بقياس كفاءة رأس المال الفكري ومدى مساهمة كل مكون من مكوناته البشري والهيكلي في خلق قيمة مضافة للوحدة المعرفية . وأوصت أيضا على التأكيد على عدم إعتماد معيار الملكية القانونية في الحكم على الأصل البشري ،وذلك لكوننا نعيش في مجتمع لايؤمن بالملكية الذاتية البحتة للمورد البشري .

٥- سالم (٢٠٠٨) بعنوان:**"مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على إتخاذ القرارات المالية "**

هدفت إلى دراسة وتحليل الأهمية التي يحظى بها القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية ومدى التأثير التي تحدثه على إتخاذ القرارات المالية في كبرى الشركات العاملة في قطاع غزة ، وذلك من أجل توجيه المزيد من الإهتمام لهذا العنصر البشري الذي يعتبر من أهم الموارد الإنتاجية في الشركات الحديثة .

ولقد تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي ،حيث تم إستخدام المنهج الوصفي من أجل الحصول على البيانات والمعلومات الخاصة بالجانب النظري من خلال مطالعة ومراجعة الكتب والرسائل الجامعية والمجلات والدوريات العلمية .كما تم إستخدام المنهج التحليلي للحصول على البيانات الأولية من خلال البحث في الجانب الميداني التطبيقي بتوزيع إستبانات بعض مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث .

ومن أبرز النتائج التي توصلت إليها الدراسة أنه يوجد إهتمام مقبول بالبيانات الخاصة بالموارد البشرية إلا أن هناك إهمال المدخل الدفتري والسجلات المنظمة للقياس المحاسبي للموارد البشرية ، وأن رسملة الأصول البشرية والإفصاح عنها يوفر المزيد من الموضوعية والمصداقية والثقة للبيانات المحتواة في التقارير، وأن توفير المعلومات عن القيمة الاقتصادية للأصول البشرية يزيد من كفاءة الإدارة في الرقابة عليها وفي إستغلالها الإستغلال الأمثل الذي يحقق الإنتاجية القصوى.

ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة التفرقة بين النفقات التي تعتبر مصروفات جارية تحمل على نفس الفترة وتلك التي يجب أن ترسمل وتظهر ضمن عناصر أصول المنشاة . وضرورة إتخاذ الإجراءات والسياسات الرسمية من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية وإعداد سجلات تحليلية وإحصائية ومحاسبية للتسجيل والتبويب والقياس في إطار نظام محاسبي شامل . والإهتمام باصدار معيار محاسبي يلزم المنشأت بقياس رأس مالها البشري لسد الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية .

٦- الساكني (٢٠٠٨) بعنوان : **" رأس المال الفكري والتحديات التي تواجه المحاسبين في قياسه "** (دراسة نظرية)

تناولت الدراسة الطروحات النظرية الخاصة بمفهوم رأس المال الفكري وأهميته والمداخل المحاسبية التي يمكن إعتمادها في قياسه والصعوبات التي يواجهها المحاسبين في إستخدام هذه المداخل .

وهدفت الدراسة إلى تقديم إطار نظري حول رأس المال الفكري وعناصره وأهميته ، كما هدفت إلى عرض الصعوبات التي يواجهها المحاسبون في قياسه . وأوضحت الدراسة التحديات التي تواجه رأس المال الفكري وطرق قياسه .

وأظهرت نتائج الدراسة أن الإطار المفاهيمي للمحاسبة يفتقر إلى الكثير من المفاهيم المتعلقة برأس المال الفكري الذي يشكل في الوقت الحاضر نواحي قصور إضافية في النظرة المحاسبية . وأن أغلب مكونات رأس المال الفكري من الصعوبة تمثيلها في صورة كمية وبالتالي تعتمد عملية قياسها وتقييمها على الإجتهاد والحكم الشخصي الأمر الذي يجعل المعلومات التي يتم الوصول اليها لايمكن الوثوق بها لعدم وجود دليل واضح يؤيدها .وإن عملية جمع البيانات الخاصة بعناصر رأس المال الفكري تتميز بكلفة عالية والمعلومات التي يتم الحصول عليها ليس لها منافع تتناسب مع تلك الكلفة لغاية الوقت الحاضر .

وأوصت الدراسة على العمل على تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة لجعله يستوعب المفاهيم الخاصة برأس المال الفكري ولتكون هناك مرجعية واضحة لهذه المفاهيم ومتفقا عليها . وتطوير معايير محاسبية تحدد أليات العمل لقياس مكونات رأس المال الفكري يتم عن طريق وجهات نظر المحاسبين وتقليل التعارض بشأن أرائهم .

٧-حمادة (٢٠٠٢) بعنوان : **"القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية "(دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق).**

دلت الدراسة على أن محاسبة الموارد البشرية هي أداة إدارية يمكن الإعتماد عليها للحصول على معلومات هامة من أجل تحسين ألية إتخاذ القرارات المختلفة (الإستثمارية ،الإئتمانية ،الضريبية ،الإنتاجية ،العمالة) والتي تخدم فئات مختلفة ولأغراض مختلفة ممايؤدي إلى تطوير أساليب الإدارة بما ينسجم مع حاجات التطور ومن ثم إلى تطوير الفكر الإجتماعي للبشر من خلال إعتبارهم عناصر تنظيمية عالية القيمة إقتصاديا .

وهدفت الدراسة إلى قياس رأس المال البشري وتحديد أثره في القوائم المالية وكيفية الإفصاح عن تكاليفه وقيمة الموارد البشرية وإقتراح تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية في جامعة دمشق .

وأوضحت الدراسة شروط إعتبار الموارد البشرية أصولا ونماذج القياس المقترحة .

وأظهرت نتائج الدراسة أن المحاسبة عن الموارد البشرية تكفل الإستخدام الأمثل لتلك الموارد بإعتبارها أصولا ،إعتمادا على المفهوم الإقتصادي للأصل. وإن عدم تضمين القوائم المالية معلومات عن الموارد البشرية إنما يعد نقصا جوهريا في الوظيفة المحاسبية والإدارية على حد سواء .

وأوصت الدراسة بأن تضمين القوائم المالية للموارد البشرية كأصل يعني ضرورة قياس إهلاك الأصل (إستنفاذه)وذلك من خلال قيمة الأصل وعمره الأنتاجي ،ومن ثم إحتساب قسط الاستنفاذ على مدى سنوات الخدمة .

ثانيا :الدراسات باللغة الانكليزية

١- دراسة (Amirul islam ,2013) بعنوان :

"Human Resource Accounting: Recognition and Disclosure of Accounting Methods and Techniques"

"محاسبة الموارد البشرية :الإعتراف والإفصاح عن أساليب وتقنيات المحاسبة "

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى تسليط الضوء على الخصائص الرئيسية لمحاسبة الموارد البشرية جنبا إلى جنب مع الفوائد والصعوبات العملية في التطبيق وتعتمد هذه الدراسة بشكل رئيسي على مراجعات الأدبيات السابقة التي تستند على التطبيق لحد كبير . وإن هذه الدراسة تركز على الفوائد الأساسية من محاسبة الموارد البشرية في تطوير صنع القرار الإداري الفعال ، وجودة الإدارة . ومنع سوء إستخدام الموارد البشرية ، وتزيد من

إنتاجية الأصول البشرية وتحسين الروح المعنوية والرضا عن العمل والإبداع ....إلخ . وإن المعوقات التي تعترضها ،هي أولا أن الإرتياب من جعل الموارد البشرية أصول يخلق حالة من الشك في تقييم الأصول البشرية . وثانيا طبيعة إستنفاذ الأصول البشرية يخلق معوقا أمام تقييم الموارد البشرية . وثالثا أنه لا يوجد معيار محاسبي دولي محدد يعالج مثل هذه الحالة .
وكانت منهجية وأسلوب الدراسة هي دراسة إستكشافية بطبيعتها إستنادا لأعمال المراجعة الواسعة في الدراسة السابقة ذات الصلة بالدراسة وتصور نسبي لمختلف جوانب محاسبة الموارد البشرية .
وإعتبرت نتيجة الدراسة أن الأصل البشري هو الثروة الحقيقية في المنشأة ولابد أن يؤخذ في الإعتبار تقديره ، وأن التكاليف المتكبدة على أي مورد بشري تحتاج لأن ترسمل وكما أنه يعطي فوائد قابلة للقياس من الناحية النقدية. وأن الموارد البشرية هي الطاقات والمهارات والمعارف البشرية التي يتم تطبيقها على إنتاج السلع أو تقديم خدمات مفيدة . وهو الأسلوب لتحديد وقياس البيانات عن الموارد البشرية وتوصيل المعلومات إلى الأشخاص المهتمين . في حين يمكن تقييم الموارد البشرية عن طريق التركيز على تكاليف الحصول على الموارد البشرية وتكاليف الإستبدال وتكلفة الفرصة البديلة .

٢- دراسة (Anca ,2011) بعنوان :

"Human Resource Measurment : a new Challenge for Accountants"

"قياس الموارد البشرية :التحدي الجديد للمحاسبة "

هدفت الدراسة إلى تقديم إطار نظري حول التحدي الذي يواجهه المحاسبون في قياس محاسبة الموارد البشرية. وأوضحت طرق القياس المقترحة لمحاسبة الموارد البشرية بنوعيها القياس النقدي والقياس غير النقدي. كما أوضحت الدراسة أهمية قياس الموارد البشرية للمستخدمين الداخليين والخارجيين للقوائم المالية في تحسين عملية إتخاذ القرار.

ودلت نتائج الدراسة أن المقاييس غير النقدية هي وسائل مفيدة في قياس الموارد البشرية، وهي موضوعية أكثر من المقاييس النقدية .
وأن مشكلة تسجيل نشاطات الموارد البشرية ولدت من إنشغال علماء المحاسبة في طريقة تسجيل الموارد البشرية ، وقد ركزو خلال العشرين سنة الماضية على تقييم الموارد البشرية نقديا مع

طموحهم لدمج الإستثمار البشري مع الأصول وتسجيلها في الميزانية ،ولكن النتائج لم تكن كالمتوقع .

ودلت نتائج الدراسة أيضا أن إستراتيجية بطاقة الأهداف يمكن أن توفر في نفس الوقت العناصر الرأسمالية للطرف الثالث كما يمكنها أن تدعم القرار الداخلي للشركة .

٣- دراسة (Herman et al ,2008) بعنوان :

Financial Implication of Accounting for Human Resources Using a Liability Model "

"الأثار المالية للمحاسبة على الموارد البشرية بإستخدام نموذج الالتزام "

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة كيفية إعداد التقارير المالية في إطار الإلتزام بتسجيل الموارد البشرية وفق نموذج يلائم الإطار المحاسبي التقليدي ودراسة الأثار المالية لهذه التقارير في تقييم السوق والتخطيط الداخلي وإستكشاف قياس الإلتزامات عن الموارد البشرية .

وتعتمد منهجية هذه الدراسة على إستعراض الأثار المالية لإعداد التقارير المالية وفق نموذج الإلتزام بالموارد البشرية والذي يشمل النتائج لدعم النموذج المقترح .

وكان من نتائج الدراسة إعتراف المحاسبين فعليا ببعض الإلتزامات الناتجة عن المصاريف المستقبلية للعمل الماضي وتعالج بشكل أشمل التكاليف المتوقعة في سياسات الموارد البشرية وذلك من شأنه أن يوفر للمحلل المالي الخارجي والداخلي على حد سواء معلومات متنوعة ومفيدة . وإن إدراك هذه النفقات المستقبلية ستخفض معدل دوران الأصول والعائد على حسابات الأصول مع زيادة تقديرات المخاطر مثل إرتفاع نسبة الدين وإنخفاض تغطية التدفقات النقدية ودرجات أعلى من ضغط التشغيل.

وأوصت الدراسة بتوفير الدعم لإعتماد نموذج الإلتزام بالموارد البشرية وتقديم التقارير الناتجة عنه إلى إدارة الموارد البشرية .

٤- دراسة (Ho-lung,2008)بعنوان :

Awareness and Recording of Human Resources Value in the Financial Statement of Malaysian Organiations

"إدراك و تسجيل قيمة الموارد البشرية في القوائم المالية في المنظمات الماليزية **"**

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح أثر الإفصاح عن قيمة الموارد البشرية في القوائم المالية للشركات الماليزية على مستخدمي هذه القوائم ،وقد تضمنت هذه الدراسة مراجعة لعدد من الدراسات السابقة وتوضيح النتائج التي توصلت إليها ،مع تسليط الضوء على أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية وأثر ذلك على قرارات المستثمرين ونتائج الأعمال والنجاح الذي تحققه الشركات التي تطبق محاسبة الموارد البشرية ،إضافة إلى التطرق إلى بعض أساليب الإفصاح عن قيمة الموارد البشرية .

أما الجانب التطبيقي للدراسة فقد إستند إلى إجراء إستبيان لأراء عينة البحث لقياس ثلاثة جوانب أساسية متمثلة بمدى الإدراك لأهمية محاسبة الموارد البشرية ،ومدى القبول لتطبيق محاسبة الموارد البشرية ،ومدى المعرفة بالمنافع التي تنتج عن تطبيق محاسبة الموارد البشرية .

وقد توصلت الدراسة إلى أهمية التعبير عن القيمة المالية للموارد البشرية في الشركات الماليزية ،وقد إتضح من خلال الإستبيان أنه على الرغم من عدم تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركات الماليزية. إلا أنها لديها معرفة بها وبالمنافع التي تتحقق من تطبيقها ،حيث أن هناك إدراك للمزايا التنافسية التي يمكن أن تحققها الشركات من خلال الإفصاح عن قيمة مواردها البشرية ،كما أن محاسبة الموارد البشرية تجعل الشركة تدرك مدى أثر مواردها البشرية على زيادة ربحيتها ،وتساعد في تطوير عمليات التخطيط وقرارات التوظيف والإستثمار في الموارد البشرية .

٥- دراسة (Ya-hu ,Xu ,2007)بعنوان :

" Study on Human Resources Cost Accounting Based on Standards and General Rules"

"محاسبة تكاليف الموارد البشرية المعتمدة على المعايير والقواعد العامة ".

تناولت هذه الدراسة تكاليف الموارد البشرية ورواتب الموظفين وتنظيم الحسابات وإعداد التقارير بالإستناد على الفقرات المتعلقة بذلك في المعايير المحاسبية في الصين والقواعد المالية العامة ، ومعايير المحاسبة الدولية . وقد تضمن البحث ثلاثة أجزاء ،في الجزء الأول تم وصف مفهوم تكاليف الموارد البشرية ووجهات النظر المختلفة حول عناصر هذه التكاليف ،وتضمن تصنيف هذه التكاليف ،في الجزء الثاني تم تناول المعالجات المحاسبية لتكاليف الموارد البشرية ،حيث تم طرح أساليب المعالجة المحاسبية والحسابات التي تتعلق

بتكاليف الموارد البشرية وفقا لثلاثة وجهات نظر مختلفة ،أخيرا تم مناقشة هذه الأساليب ووضع أسلوب مقترح مبني على أساس الأساليب الثلاث السابقة ،وفي الجزء الثالث تم تناول التقارير عن تكاليف الموارد البشرية في القوائم المالية وفي التقارير الداخلية الخاصة بالموارد البشرية ،حيث تناولت الدراسة أساليب للإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في القوائم المالية وفي الملاحق والهوامش التفسيرية ،بما يتضمنه ذلك من الإفصاح عن المعلومات الكمية والمعلومات الوصفية الخاصة بتكاليف الموارد .وإقترحت الدراسة إضافة تقرير إداري خاص بتكاليف الموارد البشرية .

٦- دراسة (Johanson et al ,2005)بعنوان :

Human Resources Costing and Accounting Versus the Balance Scorecard : Survey of Experience with the Concepts"

"مقارنة محاسبة الموارد البشرية وتكاليفها مع بطاقة الأهداف المتوازنة :دراسة التجربة والمفاهيم ".

تناولت هذه الدراسة مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية وتكاليفها ، وتسخير مخرجاتها لخدمة الإدارة الداخلية لإتخاذ القرارات الإستراتيجية من خلال بطاقة الأهداف المتوازنة ،حيث يتم إستخراج المعلومات الخاصة بتكاليف الموارد البشرية للإستفادة منها في بطاقة الأهداف المتوازنة . إذ تهدف هذه الدراسة إلى محاولة قياس الموارد غير الملموسة ووضعها بصيغة معلومات محاسبية مالية ،وتحديد تأثير الإفصاح بالمعلومات عن الموارد غير الملموسة إلى الإدارة على أداء المؤسسات .

وقد طرحت الدراسة مفهوم المحاسبة وقياس تكاليف الموارد البشرية من حيث تحديد أهدافها وكيفية تطبيقها في الواقع الفعلي ،والجوانب الأخلاقية في التطبيق ،وتحديد الفائدة من قياس تكاليف الموارد البشرية وتأثيراتها على متخذي القرارات ،ومن ثم تناول تطبيق نموذج بطاقة الأهداف المتوازنة على رأس المال الفكري كأحد الموارد غير الملموسة ،حيث تم طرح مفهوم الموارد غير الملموسة وفقا للحاجات المحاسبية ووفقا للحاجات الإدارية من خلال تحديد ما طرحته المنظمات والهيئات المعنية ومن خلال ماتوصل إليه الباحثين في الدراسات السابقة ،ومن ثم تناولت الدراسة تطبيق نموذج بطاقة الأهداف المتوازنة ،ووصف مكونات بطاقة الأهداف

المتوازنة ،وكيفية إستخدامها لتقديم المعلومات المالية وغير المالية لأغراض التقارير الداخلية والخارجية .

ما يميز هذه الدراسة :

إن مايميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هي أنها أول دراسة (حسب علم الباحث) تتناول جميع التحديات والصعوبات والإعتراضات التي تعيق تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركات الدوائية في الأردن .وأنها أول دراسة في الأردن (حسب علم الباحث) تدرس بشكل فعلي جميع مشاكل الإعتراف بالأصول والإعتراضات التي وضعت حاجزا لتطبيقها في حين أن بقية الدراسات السابقة إما تناولت جزءا من التحديات بطريقة نظرية فقط وبعض الدراسات إعتبرت أن الموارد البشرية هي أصول بشكل مباشر (متجاهلة كافة الصعوبات والتحديات والإعتراضات التي وضعها الباحثون وأثبتوا وجودها) ومن ثم تطبيقها بشكل الفعلي على ميزانية شركة ما دون وجود أساس سليم وموضوعي للقياس والإفصاح كما يراه بعض الباحثين المعارضين مما يجعل المحاسبة عن الموارد البشرية في موضع شك وعجز عن القياسلهذه الموارد البشرية على أرض الواقع .

جدول المقارنة للدراسات السابقة

رقم	إسم الباحث	عنوان الدراسة	سنة الدراسة	مكان الدراسة	أهم هدف للدراسة	أهم نتيجة للدراسة	الإستفادة من الدراسة
١	إنعام محسن زويلف	العوامل المؤثرة في مستوى الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في التقارير المالية للبنوك العاملة في الأردن	٢٠١٤	الأردن	هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف أثر العوامل ذات العلاقة ببعض خصائص البنك المتمثلة بالحجم، والعمر، وطبيعة النشاط، والربحية، والجنسية، في مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية للبنوك في الأردن	بينت النتائج أن مستوى الإفصاح العام عن الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية للبنوك العاملة في الأردن جاء متوسطا، وأن هناك ا تأثير معنويا لخصائص البنك المتمثلة بالحجم والعمر والربحية والجنسية في مستوى هذا الإفصاح	تم الإستفادة من هذه الدراسة في تصميم الإستبانة بالإضافة إلى إثراء الإطار النظري
٢	خضير مجيد علاوي	أثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية	٢٠١٢	العراق	هدفت الدراسة إلى بيان أثر تطبيق القياس والافصاح عن تكلفة الموارد البشرية التي عالجت الموارد البشرية على أنها أصول يجب الإفصاح عن تكاليفها	دلت نتائج الدراسة على أن المورد البشري هو أصل من أصول الشركة يمكن رسملته وإطفاءه حسب العمر الإنتاجي	تم الإستفادة من هذه الدراسة في تصميم الإستبانة بالإضافة إلى إثراء الإطار النظري وذلك عن طريق معرفة أهم المشكلات المحاسبية المتعلقة بإعتبار الموارد البشرية أصولا
٣	ثائر صبري الغبان	المناهج العلمية لقياس رأس المال البشري في ظل محاسبة رأس المال الفكري والإجراءات المقترحة للتطبيق في الواحدات المعرفية	٢٠٠٩	العراق	وتهدف إلى دراسة المداخل المتعددة والقادرة على قياس المكونات الأساسية لرأس المال البشري في محاسبة رأس المال البشري والتي لا تقيسها المداخل التقليدية المعمول بها	دلت نتائج الدراسة إلى أنه ينبغي أن يوجه الإهتمام إلى فئة خاصة من الموارد البشرية يقوم عليها في الغالب نماء وإزدهار الوحدات المعرفية	تم الإستفادة من هذه الدراسة في إثراء الإطار النظري بالإضافة إلى معرفة أهم أساليب القياس لرأس المال البشري وأهم الإجراءات المقترحة للتطبيق الفعلي في الشركات
٤	ثقل نادر العتيبي	دور محاسبة الموارد البشرية في تحسين القدرة التنافسية للمشروعات الخدمية	٢٠٠٩	الكويت	هدفت إلى إظهار أهمية المعلومات التي توفرها محاسبة الموارد البشرية في انجاح عملية تخطيط ورقابة حركة الموارد البشرية من وإلى شركات الإتصالات المتنقلة	أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة قوية بين ماتوفره محاسبة الموارد البشرية من معلومات وبين نجاح عملية التخطيط ورقابة حركة الموارد البشرية من وإلى شركات الاتصالات المتنقلة	تم الإستفادة من هذه الدراسة في إثراء الإطار النظري بالإضافة إلى معرفة أهم الإعتراضات والمبررات لمحاسبة الموارد البشرية

٥	فضل كمال سالم	مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على إتخاذ القرارات المالية	٢٠٠٨	فلسطين	هدفت إلى دراسة وتحليل الأهمية التي يحظى بها القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية ومدى التأثير التي تحدثه على إتخاذ القرارات المالية في كبرى الشركات العاملة في قطاع غزة	توصلت نتائج الدراسة إلى أنه يوجد إهتمام مقبول بالبيانات الخاصة بالموارد البشرية إلا أن هناك اهمال إلى المدخل الدفتري والسجلات المنظمة للقياس المحاسبي للموارد البشرية	تم الإستفادة من هذ الدراسة في إثراء الإطار النظري بالإضافة إلى معرفة أهم نماذج قياس الموارد البشرية التي تعتمد على القيمة
٦	سعد عبد الكريم الساكني	رأس المال الفكري والتحديات التي تواجه المحاسبين في قياسه	٢٠٠٨	الأردن	هدفت إلى تقديم إطار نظري حول رأس المال الفكري وعناصره وأهميته كما هدفت إلى عرض الصعوبات التي يواجهها المحاسبون في قياسه وأوضحت الدراسة التحديات التي تواجه رأس المال الفكري	وأظهرت النتائج أن الإطار المفاهيمي للمحاسبة يفتقر إلى الكثير من المفاهيم المتعلقة برأس المال الفكري الذي يشكل في الوقت الحاضر قصور إضافي في النظرية المحاسبية	تم الإستفادة من هذه الدراسة في تصميم الإستبانة وذلك عن طريق معرفة أهم التحديات التي تواجه المحاسبين في قياس الموارد البشرية
٧	رشا حمادة	القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوام المالية	٢٠٠٢	سوريا	وهدفت إلى قياس رأس المال البشري وتحديد أثره في القوائم المالية وكيفية الإفصاح عن تكاليفه وقيمة الموارد البشرية وإقتراح تطبيق محاسبة الموارد البشرية في جامعة دمشق	وأظهرت نتائج الدراسة ان المحاسبة عن الموارد البشرية تكفل الإستخدام الأمثل لتلك الموارد بإعتبارها أصولا إعتمادا على المفهوم الإقتصادي للأصل وإن عدم تضمين القوائم المالية معلومات عن الموارد البشرية يعد نقصا جوهريا في الوظيفة المحاسبية والإدارية على حد سواء	تم الإستفادة من هذه الدراسة في إثراء الإطار النظري وذلك عن طريق معرفة أهم نماذج القياس المحاسبي التي تعتمد على التكلفة والقيمة
٨	Md.Amirul Islam ,Md Kamruzaman and Md redwanuzaman	محاسبة الموارد البشرية :الإعتراف والإفصاح عن أساليب وتقنيات المحاسبة	٢٠١٣	أمريكا	هدفت إلى تسليط الضوء على الخصائص الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية والفوائد والصعوبات العملية في التطبيق	دلت نتيجة الدراسة أن الأصل البشري هو الثروة الحقيقية في المنشأة ولابد أن يؤخذ في الإعتبار تقديره وأن التكاليف المتكبدة على أي مورد بشري تحتاج إلى أن ترسمل	تم الإستفادة من هذه الدراسة في تصميم الإستبانة وذلك عن طريق معرفة الفوائد والصعوبات الفعلية التي تواجه محاسبة الموارد البشرية

٩	Anca Antoaneta	قياس الموارد البشرية :التحدي الجديد للمحاسبة	٢٠١١	رومانيا	هدفت الدراسة إلى تقديم إطار نظري حول التحدي الذي يواجهه المحاسبون في قياس محاسبة الموارد البشرية وأوضحت طرق القياس المقترحة لمحاسبة الموارد البشرية بنوعيها النقدي والقياس غير النقدي	دلت نتائج الدراسة أن المقاييس غير النقدية هي وسائل مفيدة في قياس الموارد البشرية وهي موضوعية أكثر من المقاييس النقدية	تم الإستفادة من هذه الدراسة في تصميم الإستبانة عن طريق معرفة التحديات والمعوقات التي مازالت تعيق تطبيق محاسبة الموارد البشرية بالإضافة إلى معرفة أهم أساليب قياس تكلفة الموارد البشرية
10	Herman Theeke and John mitchl	الأثار المالية امترتبة على محاسبة الموارد البشرية بإستخدام نموذج المسؤولية	٢٠٠٨	أمريكا	هدفت الدراسة إلى مناقشة كيفية إعداد التقارير المالية في إطار الإلتزام بالموارد البشرية وفق نموذج يلائم الإطار المحاسبي التقليدي للإلتزامات	دلت الدراسة إعتراف المحاسبين فعليا ببعض الإلتزامات الناتجة عن الصاريف المستقبلية للعمل الماضي	تم الإستفادة من هذه الدراسة في تصميم الإستبانة وذلك عن طريق معرفة بعض مشاكل الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية
١١	Miin Huui Lee	الوعي بتسجيل قيمة الموارد البشرية في القوائم المالية في المنظمات الماليزية	٢٠٠٨	ماليزيا	تهدف هذه الدراسة إلى توضيح أثر الإفصاح عن قيمة الموارد البشرية في القوائم المالية للشركات الماليزية على مستخدمي هذه القوائم .وتسليط الضوء على أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية وأثر ذلك على قرارات المستثمرين ونتائج الأعمال	قد توصلت الدراسة الى أهمية التعبير عن القيمة المالية للموارد البشرية في الشركات الماليزية وإن هناك إدراك للمزايا التنافسية التي يمكن أن تحققها الشركات من خلال الإفصاح عن قيمة مواردها البشرية	تم الإستفادة من هذه الدراسة في تصميم الإستبانة وذلك عن طريق معرفة أثر الإفصاح عن قيمة الموارد البشرية في القوائم المالية
١٢	Ya-hu xu	محاسبة تكاليف الموارد البشرية المعتمدة على المعايير والقواعد العامة	٢٠٠٧	الصين	هدفت الدراسة لإجراء مقارنة بين المعايير المحاسبية في الصين والقواعد المالية العامة وبين معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بتكاليف الموارد البشرية ورواتب الموظفين وتنظيم الحسابات واعداد التقارير	أهم نتائج الدراسة وضع أسلوب مقترح مبني على أساس الأساليب الثلاثة السابقة المذكورة في البحث	تم الإستفادة من هذه الدراسة في تصميم الإستبانة وذلك عن طريق معرفة المعايير والقواعد المعتمدة في محاسبة تكاليف الموارد البشرية

١٤	Ulf Johanson, Gunilla Eklöv, Mikael ،Holmgren Maria Mårtensson	مقارنة محاسبة الموارد البشرية وتكاليفها مع بطاقة الأهداف المتوازنة : دراسة التجربة والمفاهيم	٢٠٠٥	السويد	تهدف الدراسة إلى محاولة قياس الموارد غير الملموسة ووضعها بصيغة معلومات محاسبية مالية وتحديد تأثير الإفصاح بالمعلومات عن الموارد غير الملموسة الى الإدارة على أداء المؤسسات	دلت نتائج الدراسة أن الهدف ليس إيجاد حلول في كيفية التقرير عن الأصول غير الملموسة داخليا وخارجيا ولكن في كيفية تفسير ما قد تبين وماتم العثور عليه وإثارة بعض الأسئلة لمزيد من التحقيق ومزيد من الفهم	تم الإستفادة من هذه الدراسة عن طريق معرفة أهم المقاييس الإقتصادية للموارد البشرية التي تعتمد على القيمة وأهم أسلوب متبع من الأساليب غير النقدية

الفصل الثاني

الإطار النظري للدراسة

٢-١ المقدمة

٢-٢ نشأت وتطور المحاسبة عن الموارد البشرية

٢-٣ مفهوم محاسبة الموارد البشرية

٢-٤ الخصائص والسمات المرتبطة بمفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية

٢-٥ دوافع التفكير في المحاسبة عن الموارد البشرية

٢-٦ أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية

٢-٧ إهتمام المحاسبين بمعالجة الموارد البشرية

٢-٨ افتراضات محاسبة الموارد البشرية

٢-٩ أهداف محاسبة الموارد البشرية

٢-١٠ وظائف محاسبة الموارد البشرية

٢-١١ مزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية

٢- ١٢ مبررات المحاسبة عن الموارد البشرية

٢-١٣ تزايد أهمية الأصول البشرية

٢-١٤ رسملة واسنفاذ الأصول من الموارد البشرية

٢-١٥ عيوب القوائم المالية التي تنشر دون اظهار الاصول البشرية

٢-١٦ محاسبة الموارد البشرية بين المؤيدين والمعارضين

٢-١٧ مدى انطباق مفهوم الاصل على الموارد البشرية

٢- ١٨ المعايير المحاسبية فيما يتعلق بالأصول

٢- ١٩ لماذا عدم تاصيل الموارد البشرية

٢-٢٠ الصعوبات والتحديات التي تواجه القياس والإفصاح عن الموارد البشرية

الفصل الثاني

الإطار النظري للدراسة

٢-١ المقدمة :

لقد كان نجاح منظمات الأعمال في الماضي يعتمد على ما تمتلكه من أصول مادية حيث كان النشاط الاقتصادي لهذه المنظمات يتمثل بإنتاجية هذه الأصول وكبر حجم المصانع والأعداد الكبيرة من الأيدي العاملة .لكن هذا الوضع بدأ يأخذ بالإنحسار حيث أصبح عنصر المعرفة هو الأساس في نجاح وتطور المنشآت طالما هذا العنصر يوفر مناخ للإبداع والإبتكار الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق القيمة المضافة لمنتجاتها وتعزيز المركز التنافسي للمنظمة (الساكني ،٢٠٠٨). ولقد إستحوذ رأس المال البشري على إهتمام كبير من حيث مفهومه ،عناصره ،وتحديد قيمته ، ويرجع ذلك إلى عدة أسباب منها :أن قياسهما سيساعد الإدارات على تركيز إهتمامها على تنمية وحماية رأس المال البشري ودعم هدف الوحدة المعرفية بزيادة قيمتها ،بالإضافة إلى المساعدة على زيادة كفاءتها من خلال تزويد المستفيدين بمعلومات أفضل (الغبان ،٢٠٠٩). وإن تطوير برامج تدريب الموارد البشرية والإهتمام بها يساعد في إنتاج منتجات ذات نوعية عالية تحقق للوحدة ميزة تنافسية، إما من خلال بيع منتجات بأسعار أعلى من أسعار المنتجات المماثلة في السوق أو تخفيض تكاليف الإنتاج وهذا يؤدي في النهاية إلى إرتفاع أرباح الوحدة. وتتجلى أهمية الموارد البشرية في المشروعات الصناعية والمشروعات الخدمية من خلال التأثير على القيمة السوقية لتلك الوحدات الإقتصادية في أسواق الأوراق المالية من حيث مساهمتها في العمليات الإقتصادية التي تمارسها تلك الوحدات ومايمكن أن تشكله تلك الموارد وماتحتله من قيمة ملموسة وغير ملموسة يمكن أن تؤثر بشكل أو بأخر على إستمرارية تلك الوحدات في أداء مهامها ،وهذا يعني أن الموارد البشرية يمكن أن تحتل مكانا بارزا وأهمية كبيرة عند اتخاذ القرارات المختلفة والمتعلقة بنشاط الوحدات الإقتصادية التي تعمل بها (علاوي ،٢٠١٢).

٢-٢ نشأت وتطور المحاسبة عن الموارد البشرية :

ترجع جذور المحاسبة عن الموارد البشرية إلى الفترة مابين ١٩٦٧-١٩٧٣ ويمكن أن نلخص مراحل نشأة وتطور المحاسبة عن الموارد البشرية بالآتي وهي: (فلامهولز،تعريب زايد،١٩٩٢)
.

المرحلة الأولى : وهي من بداية الستينات وحتى عام ١٩٦٦. وهي مرحلة وضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية بإستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الإجتماعية الأخرى .

المرحلة الثانية : وهي من ١٩٦٦ وحتى ١٩٧١ .وهي فترة البحوث الأكاديمية الخاصة بايجاد وتقييم فعالية نماذج قياس (تكلفة)الموارد البشرية (سواء التكلفة التاريخية أو تكلفة الإحلال)، وكذلك نماذج قياس (قيمة) الموارد البشرية (سواء النقدية أو غير النقدية).

المرحلة الثالثة : وهي من ١٩٧١ وحتى ١٩٧٦ .حيث شهدت تطورا هاما وسريعا ،حيث نشرت العديد من البحوث والدراسات الأكاديمية في العالم وتم تطبيق العديد من هذه الأبحاث في العديد من المنشأت. إلا أن تطبيقها ترتب عليه بعض الأثار الجانبية ،حيث إعتقد البعض بأن المحاسبة عن الموارد البشرية تعامل البشر على أنهم اشياء أو ممتلكات للشركات .

المرحلة الرابعة : وهي من ١٩٧٦ وحتى ١٩٨٠، حيث شهدت هذه المرحلة تناقصا في الإهتمام بهذا الفرع سواء من جانب الأكاديميين أو من جانب التطبيقيين ويرجع ذلك لعدة أسباب منها أن الجزء الأكبر من البحوث الأولية في هذا الميدان والتي تعتبر أقل صعوبة قد تمت في المراحل السابقة وأن الأجزاء الباقية أكثر صعوبة وتتطلب عدد غير قليل من الباحثين ذوي الكفاءة العالية.

المرحلة الخامسة : وهي من ١٩٨٠وحتى الأن ، حيث شهدت بدايات بعث جديدة للإهتمام بكلا من النظرية والتطبيق للمحاسبة عن الموارد البشرية .

٢-٣ مفهوم محاسبة الموارد البشرية :

إن الفكرة الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية هي عد الإنفاق على تنمية الموارد البشرية وتكوينها إنفاقا إستثماريا. يبرر هذا الإتجاه بكون المورد البشري ومهاراته ومعارفه وقدراته ورغبته من العوامل المهمة ،لا بل أهم العوامل التي تؤثر في نجاح المنظمة على المدى القصير وتعزز قدرتها على البقاء والإستمرار على المدى الطويل (الهيتي ،٢٠١٠).وإن قصور المحاسبة عن التعرض بالشكل الملائم والكافي لقياس الموارد البشرية في المنشأة وذلك بالإكتفاء بإدراج المصروفات الإيرادية الدورية مثل الأجور والرواتب أو المصروفات الإيرادية المؤجلة مثل مصاريف الإختيار والتعيين ،والتدريب والتطوير ،أو التأثير في بعض البنود مثل شهرة المحل ،يمثل عجزا يجب تداركه ، وذلك لعدم سلامة تعبير راتب الموظف عن أدائه لأسباب متعددة

،مثل تحكم عوامل العرض والطلب في تحديد هذا الراتب ،وكذلك التقدير التحكمي لتوزيع المصروفات الإيرادية المؤجلة على الفترات المتتالية ،إضافة إلى تقدير شهرة المحل بطريقة غالبا ماتفتقر إلى صحة القياس (فخر وأخرون ،٢٠٠٦). فمفهوم محاسبة الموارد البشرية مفهوم يعني كل العمليات الحسابية الملموسة وغير الملموسة التي تقوم بها المؤسسات من أجل تقييم رأس مالها البشري والفكري وذلك بالإعتماد على كل الأنظمة المتواجدة في المؤسسة من نظام المعلومات الإداري ونظام المعلومات المحاسبي (جابر، ٢٠٠٧).

وتعرف لجنة المحاسبة عن الموارد البشرية التابعة لمجمع المحاسبة الأمريكي محاسبة الموارد البشرية بأنها "عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموراد البشرية وتوصيل تلك المعلومات إلى الاطراف المستفيدة منها " (AAA,committee on human resource accounting ,1973)

وعلى هذا الأساس تحدد جمعية المحاسبين الأمريكيين ثلاثة أهداف رئيسية لمحاسبة الموارد البشرية هي : (الهيتي ، ٢٠١٠) .

١- **القياس** : أي تقدير كلفة وقيمة العنصر البشري بإستخدام طرق ونماذج ومعايير موضوعية .
٢- **التطبيق** : تصميم النظام المحاسبي الملائم للإستفادة من المقاييس الموضوعة .
٣- **النتائج الإنسانية** : وتتضمن تحليل أثر محاسبة الموارد البشرية على المنظمات الإنسانية وإتجاهات وسلوك العاملين .

وعرفت على أنها "وسيلة لقياس التكاليف التي تحدث في المشروع أو المشروعات الأخرى نتيجة لإختبار أو تأجير أو تدريب أو تعيين أو تنمية الأصول البشرية ، كما تتضمن أيضا القياس الإقتصادي لقيمة الموارد البشرية للمشروع ، فهي تشمل المحاسبة عن البشر بإعتبارهم موارد تنظيمية لأغراض كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية " (فلامهولز ،تعريب زايد ،١٩٩٢) .

وعرفت على أنها "تحديد قيمة الموارد البشرية ومعرفة كيفية معالجتها ومن ثم التعرف على التغيرات التي تطرأ عليها لإظهار القيمة الحقيقية للأصول الإنسانية وإمداد الأطراف المعنية بهذه المعلومات " (القاضي ،حمدان ،٢٠٠١) .

وعرفت بأنها "المحاسبة عن الأفراد كموارد تنظيمية ، تتضمن التكاليف المتحققة من قبل المنظمة في إستقطاب وإختيار وإستخدام وتدريب وتطوير الأصول البشرية وتشمل كذلك قياس القيمة الإقتصادية للأفرد بالنسبة إلى المنظمة " (kumar ,2002) .

وعرفت بأنها "عبارة عن علم تحكمه مفاهيم وفروض ومبادئ وأهداف ووظائف ومعايير يتم الإسترشاد بها في تحقيق الإبداع الفني لتطبيق مراحل الدورة المحاسبية عن طريق تحليل المعاملات وقياس الأحداث الإقتصادية والإجتماعية ويتم ذلك تجسيدا لممارسة مراحل النظام المحاسبي من إدخال البيانات وتشغيلها وإستخلاص نتائجها على شكل معلومات محاسبية تصاغ في قوائم مالية تقدم إلى مستخدمي تلك المعلومات لأجل التخطيط والرقابة وتقويم الأداء وإتخاذ القرارات " (النقيب ،٢٠٠٤) .

ويلاحظ من التعاريف السابقة أنه لا يوجد تعريف متفق عليه للمحاسبة عن الموارد البشرية في الأدب المحاسبي ، لكن تشير التعاريف عموما إلى أنها عملية إمتداد وتوسيع منطقي ومهم لمدى المحاسبة في المنشأت ، حيث تتضمن النواحي التالية : (الخيال ، ٢٠٠٥) .

١- قياس وإعداد التقارير عن الفعالية البشرية في المنشآت .
٢- تقدير حالة الموارد البشرية داخل منشأة معينه ، وقياس التغيرات في هذه الحالة على مدار الزمن .
٣- توفير المعلومات عن الأفراد والمجموعات بالمنشأة لمتخذي القرارات سواء داخل المنشأة أو خارجها .

ويمكننا الإستنتاج بأن التعاريف السابقة قد ركزت على عملية القياس سواء قياس التكلفة أو قياس القيمة للأفراد بالمشروع ، وهي بذلك تشتمل على التكاليف التي تتحملها المنشات التي تهدف إلى الربح وغيرها في سبيل إستقطاب ،وإختيار ، وتعيين ، وتوظيف ، وتدريب ، وتنمية الموارد البشرية لهذه المنشاة ،وإن محاسبة الموارد البشرية لها وظائف متعددة تخدم الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء وإتخاذ القرار، وبإختصار تشمل المحاسبة عن البشر بإعتبارهم موارد تنظيمية وذلك لكل من أغراض المحاسبة الإدارية والمالية .

ويرى الباحث أن محاسبة الموارد البشرية : هي القياس الإقتصادي لقيمة الموارد البشرية للمشروع و تقديم المعلومات والبيانات اللازمة لمساعدة الإدارة في الرقابة والتخطيط وتقويم الأداء وإتخاذ القرارات . وهي المسؤولة عن وضع ميزانية تقديرية لسد إحتياجات المشروع من القوى العاملة في الحاضر والمستقبل وتوفيرها بالأعداد والكفاءات المحددة وتحقيق الإستفادة منها

بأعلى كفاءة ممكنة، وذلك بتحديد قيمة الموارد البشرية ومعرفة كيفية معالجتها ومن ثم التعرف على التغيرات التي تطرأ عليها لإظهار القيمة الحقيقية للأصول الإنسانية وإمداد الأطراف المعنية بهذه المعلومات .

٢-٤ الخصائص والسمات المرتبطة بمفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية :

من التعاريف السابقة تتضح الخصائص التالية لمحاسبة الموارد البشرية (Flamholtz ,2004).

١- إن المحاسبة عن الموارد البشرية أداة قياس وليست فرعا مستقلا وقائما بذاته بل تعد تحسينا للنظم الموجودة .

٢- إن المحاسبة عن الموارد البشرية في قياسها للموارد البشرية ،تعترف بأساليب القياس التي يمكن تطبيقها عمليا ، ولا تعترف بتلك المقاييس التي تخرج عن نطاق التطبيق .

٣- إن قياس الموارد البشرية ليس هدفا في حد ذاته بل يستخدم كما هو الحال بالنسبة لباقي الأصول في إتخاذ القرارات الإدارية الداخلية والخارجية .

٤- إن التقرير عن نتائج القياس المحاسبي لا يشترط شكلا معينا من أشكال التقرير ،فالمهم هو توصيل معلومات كاملة عن المورد البشري للجهات المسؤولة ،بالشكل الذي يحقق الموجود منها ،سواء كان في شكل المركز المالي أو في شكل تقارير مستقلة .

٢-٥ دوافع التفكير في المحاسبة عن الموارد البشرية :

هناك مجموعة من الحاجات والمتطلبات والعوامل أدت إلى التفكير في المحاسبة عن الموارد البشرية منها ماهو على مستوى المشروع ومنها ماهو على المستوى القومي .

أولا : على مستوى المشروع :

العوامل والأسباب التي أدت إلى التفكير في المحاسبة عن الموارد البشرية على مستوى المشروع (الفضل وأخرون ،٢٠٠٢) .

١- إن الموارد البشرية هي من الموارد الرئيسية للمنشأة لذا فإن على المحاسبة قياسها وإبرازها للمحللين الماليين والمستثمرين والإدارة .

٢- الإهتمام بدراسة مشكلة شهرة المحل ومحاولات المحاسبين الوصول إلى إتفاق بشأنها من خلال الربط فيما بينها وبين المهارات الخاصة التي يتمتع بها العاملون في المنشأة .

٣- إن تقييم كفاءة إدارة المنشاة يتطلب التعرف على الموارد المتاحة للمنشأة وأن تكون الإدارة على معرفة تامة بالموارد البشرية التي تمتلكها لتتمكن من توجيهها وإستخدامها أفضل إستخدام .
٤- الدور المتزايد للموارد البشرية في المنشأت الخدمية الحديثة التي تعتمد أساسا على كفاءة وقدرة المورد البشري مما يترتب عليه إهتمام تلك المنشأت في معرفة قيمة مواردها البشرية .
٥- الإتجاه المتزايد نحو تكوين نظام للمعلومات المحاسبية عن الموارد البشرية هدفه تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لتخطيط القوى العاملة في المنشأة وترشيد القرارات المتعلقة بها .
٦- الحاجة إلى رسملة بعض عناصر الإنفاق على الموارد البشرية بسبب ضخامتها وعدم إتصافها بالدورية إلى جانب كون العائد المتوقع منها يمتد إلى دورات محاسبية مقبلة .
٧- الرغبة المتزايدة لدى المستعملين الخارجيين للكشوفات المالية في معرفة درجة رضا ومعنويات العاملين في المنشأة .

ثانيا :على المستوى القومي :

العوامل والأسباب التي أدت الى التفكير في المحاسبة عن الموارد البشرية على المستوى القومي (جابر ،٢٠٠٧) .

١- تحديد الثروة الكلية التي تمتلكها الأمة والتي من ضمنها الثروة البشرية .
٢- تحديد الأثر الإقتصادي (الجدوى الإقتصادي) للإستثمار في التعليم والصحة والأثر الإقتصادي للهجرة الداخلية والخارجية .
٣- مساعدة الإدارة الحكومية في إتخاذ القرارات السليمة المتعلقة برسم سياسات التوظيف والعمالة ومايرتبط بها من سياسات الأجور والترقيات والحوافز وتحديد التعويض المناسب للأفراد في حالة العجز أو الوفاة بشكل عملي بناء على أسس علمية سليمة .

ويرى الباحث أن دوافع التفكير في المحاسبة عن الموارد البشرية هو في عدم إعتبار الإنفاق على الموارد البشرية سبب في إعاقة وفشل الإدارة في زيادة ربحية المنشأة ، عندما تخصص موازنة مالية في سبيل تطوير مواردها البشرية والذي سيعود على الشركة بالمزيد من الأرباح

مستقبلا أو للمحافظة على الحصة السوقية نتيجة للمنافسة الشديدة . وذلك عندما توضع هذه النفقات كعبء على إيرادات السنة الحالية ،علما أن هذه النفقات تعود منافعها على المنشأة لعدة سنوات .

٢-٦ أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية :

إن لأهمية الموارد البشرية في المنشآت بصفة عامة، وفي المنشآت التي تعتمد أساسا على العنصر البشري بصفة خاصة مثل المكاتب المهنية والتي يتضح فيها مدى تزايد الإهتمام بالمعلومات الخاصة بالعنصر البشري ، وذلك لأهميتها في إتخاذ وترشيد القرارات ومساعدة إدارة المنشأة ببعض مهامها ومساعدة المهتمين الخارجيين بشؤونها.

٢-٦-١ أهمية محاسبة الموارد البشرية في إتخاذ وترشيد القرارات :

تمر عملية إتخاذ القرار بشكل عام بمراحل عدة لإتخاذ القرار المناسب : (النوافلة ،٢٠٠٤).

١- تجميع المعلومات اللازمة والملائمة لإتخاذ القرار المناسب .

٢- تحديد البدائل المختلفة وتحديد المنافع المترتبة على تلك البدائل ودراسة التوقعات المحتملة لتلك البدائل .

٣- إختيار البديل الأفضل بعد تقييم البدائل المختلفة وقياس المنافع ومقارنتها بالتكاليف المتعلقة بها .

٤- تنفيذ القرار بإختيار البديل الأفضل والذي تم التوصل إليه في الخطوة السابقة .

٥- تقييم الأداء الناتج عن تنفيذ القرار .

ويقسم متخذي القرارات المستفيدين من المعلومات المتعلقة بقيمة الموارد البشرية إلى الفئات التالية من وجهة نظر المنشآت :

١- أطراف داخلية : وهم متخذو القرارات من داخل المنشأت وتشمل أفراد الإدارة .

٢- أطراف خارجية : وهم متخذو القرارات من خارج المنشأة وتشمل كلا من المستثمرين والمحليين الماليين والحكومة والمجتمع ،(قراء القوائم المالية) .

أما الأطراف الداخلية لمحاسبة الموارد البشرية نبرز أهم القرارات المتعلقة بها هي :

١- تحديد قيمة رأس المال البشري لتحقيق الإستخدام الافضل للموارد .

٢- التعرف على جوانب العمل التي يمكن لمورد معين من تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية فيها.

٣- التعرف على الطاقات المستغلة والعاطلة .

٤- تطوير الرقابة على الموارد البشرية .

ويبين الجدول التالي مجالات الإستفادة من محاسبة الموارد البشرية في إتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية (النوافلة،٢٠٠٤) **.**

نوع القرار	مساهمة محاسبة الموارد البشرية
الحصول على الموارد البشرية	الحصول على الموظفين الممتازين عن طريق : الإعلان والإستقطاب والإختيار والتعيين من خلال توفير معلومات عن تكاليف هذه الأنشطة.
تدريب الموارد البشرية	تسهيل عملية إتخاذ القرارات الخاصة ببرامج التدريب والتطوير مما يعطي أساس سليم للتخطيط من أجل الوصول إلى سياسات فعالة بهذا الخصوص.
تخصيص الموارد البشرية	تسهيل عملية إتخاذ القرارات الخاصة بتوزيع وتخصيص الأفراد في وظائف محددة للقيام بواجباتهم داخل المنشأة من خلال المعلومات التي تقدمها الموارد البشرية .
إستخدام الموارد البشرية	تسهيل عملية إتخاذ القرارات الخاصة بالإستفادة من خدمات الموارد البشرية لتحقيق أهداف المنشأة وذلك عن طريق تقديم نماذج لقياس كفاءة وفعالية إستخدام الموارد البشرية .
تقييم ومكافأة الموارد البشرية	تسهيل عملية إتخاذ القرارات الخاصة بترفيع وترقية الموارد البشرية في المنشأة من خلال قياس الإنتاجية (الأداء) لهذه الموارد ، وبيان قيمة الفرد بالنسبة للمنشأة وبالتالي تحديد سياسة الأجور والمكافأة لتحقيق أهداف المنشأة .
الإحلال والإستغناء عن الموارد البشرية	تسهيل عملية إتخاذ القرارات الخاصة بإحلال موظف محل آخر ، أو الإستغناء عن خدمات موظف من خلال تقديم معلومات عن تكلفة هذه الأنشطة ودوران العمالة .

٢-٦-٢ أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية لإدارة المنشاة :

إن القياس المحاسبي للموارد البشرية يهتم بتوفير المعلومات التي تفيد الإدارة في تخطيط العمالة، وترشيد القرارات المتعلقة بها ،سواء بالنسبة للإختيار أم للتعيين ،أو تنفيذ برامج التدريب

والتطوير ،أو التنقلات داخل إدارات المنشاة ،أو الإستغناءات ،فمثلا يمكن للإدارة أن تتخذ قرار الإستغناء عن بعض العاملين لمواجهة أزمة مؤقتة ،ويمكن لهذا القرار أن يؤدي فورا إلى تخفيض تكلفة الرواتب والأجور لفترة قصيرة ،ويظهر حساب الأرباح والخسائر تحسنا في النتيجة ،إلا أن قرار الإستغناء له تكاليف خفية لا تظهرها سجلات المحاسبة التقليدية ،مثل فقدان المنشأة لخبرات معينة قد تتكلف المنشأة مبالغ كبيرة في سبيل إستعادتها للعمل بعد إنتهاء الأزمة ،مما يؤدي إلى أن المنشأة ستنفق إستثمارات كبيرة على تدريب الأفراد اللازمين لتعويضها عن فقدان العاملين الذين إستغنت عنهم .هذا عدا عن الأثر السلبي على بقية العاملين .حيث يمكن لبعضهم خصوصا ذوي الخبرة أن يتحول إلى شركة أخرى (فخر وأخرون ،٢٠٠٦).

٢-٦-٣ أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية لقراءة القوائم المالية :

تخلو القوائم الخارجية عادة من أي بيانات تتعلق بالموارد البشرية في المنشأت من حيث درجة كفايتها أو مدى زيادة أو نقص هذه الكفاية عن الفترات السابقة ،مما يشكل تضليلا للمهتمين بشؤون المنشاة وموقفها من مستثمرين ومقرضين ومتعاملين .هذا الواقع يفقد التقارير المنشورة خاصية التوازن الواجب تحققها بين الموارد المالية للمنشاة وإستخداماتها والتي يخصص لها قائمة خاصة بذاتها ،وبين العنصر البشري المحرك الأساسي للموارد المالية والذي لايحظى في القوائم ليس فقط باي قائمة خاصة به ،بل كذلك بأي بيان يعطي دلالة موضوعية عن موقفه وكفايته ، بالرغم من أهميته للمستخدمين الخارجيين للقوائم المنشورة ،وتأثيره الفعلي في موقف المنشأة ومستقبلها ،متعارضا في ذلك مع مبدأ الأهمية النسبية والإفصاح .

وإذا مارعينا أن جزءا كبيرا من المصاريف على الموارد البشرية يمثل إستثمارات تنفق في سبيل تكوين الأصول البشرية للمنشأة ،والتي سيتحقق منها منافع وفوائد في الفترة المالية الحالية ،وفي الفترات اللاحقة أيضا .وإذا ماتم النظر إلى المصاريف على تكوين الموارد البشرية على أنها نفقات جارية ،فيمكن أن يطالب المستثمرون الإدارة بأن تخفض الإنفاق على هذه الموارد لتعظيم الأرباح ،في حين لو تم النظر إليها على أنها أصولا فسيتم العمل على أن يكون الإتفاق على الموارد البشرية عند الحد الأمثل ،وتؤدي بالتالي إلى تحسين القوائم المالية (فخر وأخرون ،٢٠٠٦) .

ويرى الباحث أن المحاسبة عن الموارد البشرية لها غرض مزدوج من حيث أنها تعد أسلوبا للتفكير المنطقي في كيفية إدارة الموارد البشرية في المنشأة ، وكيفية الحصول على الموارد البشرية وتدريبها والمحافظة عليها وتطويرها بكفاءة وفاعلية، كما أنها نظام لإمداد الأطراف الداخلية مثل الإدارة بمستوياتها المختلفة بالمعلومات اللازمة عن تلك الموارد من أجل إتخاذ

القرار وتقييم الأداء والرقابة ، وإمداد الأطراف الخارجية بالمعلومات التي تساعدهم على تقييم الأصول البشرية للمنشأة والإستثمارات فيها وعلى إتخاذ القرارات المناسبة الخاصة باقتناء أسهم شركة ما أو الإحتفاظ بها أو الإستغناء عنها ، وإن تجاهل أهمية الموارد البشرية وعدم قيام المنشأة بالمحاسبة عن الموارد البشرية يؤدي في النهاية إلى إتخاذ قرارات غير سليمة .

٢-٧ إهتمام المحاسبين بمعالجة الموارد البشرية :

تزايد إهتمام المحاسبين بمعالجة الموارد البشرية لعدة أسباب منها : (مطروالسويطي،٢٠١٢) .

١- الأهمية المتصاعدة للموارد غير الملموسة عامة ،والبشرية منها على وجه الخصوص في المشروعات الحديثة . بالإضافة إلى النمو المضطرد في أنشطة مشروعات الخدمات كمكاتب الإستشارات ،ومكاتب تدقيق الحسابات ،وشركات التأمين ....إلخ وتعد الموارد البشرية هي الجزء الأهم من موارد هذه الجهات .

٢- الإتجاه المتزايد في المشروعات الحديثة نحو تكوين نظم للمعلومات لتزويد الأطراف ذات المصلحة بمعلومات مناسبة حول القوى العاملة في المشروع والإفصاح عما يحدث في قيمها من تغيرات .

٣- إنفتاح المحاسبة على العلوم السلوكية فاكتسبت من هذه العلوم ،كثيرا من المفاهيم التي ساهمت في تحسين وتطوير أساليبها في القياس بشكل عام ،وفي مجال الموارد البشرية بشكل خاص .

وبالرغم من وجود إتفاق بين المحاسبين على أهمية توفير البيانات المناسبة عن الموارد البشرية في المشروع الإقتصادي ، إلا أنهم يختلفون حول هذه المسألة من زاويتين :

الأولى :حول طبيعة هذه الموارد من الناحية المحاسبية ،أي كيفية معاملتها في الدفاتر والقوائم المحاسبية .

الثانية : أنهم يختلفون حول أساليب قياس تكلفة هذه الموارد ومن ثم حول كيفية الإفصاح عن قيمتها في القوائم والتقارير المحاسبية.

ويرى الباحث أن سبب إهتمام المحاسبين بمعالجة الموارد البشرية .في أن المحاسبين يعتبرون أن إثبات المصاريف التي تنفق على تطوير الموارد البشرية والتي تعود منافعها لأكثر من سنة مالية عبء على سنة مالية واحدة ،وهو غير عادل ولا يعبر بدقة عن الأرباح الحقيقية التي تظهر في القوائم المالية وذلك وفقا لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات . فهي من جهة أظهرت تخفيضا في

الربح وربما خسارة في السنة التي أثبتت مصاريف تطوير الموارد البشرية فيها ، ومن جهة أخرى أظهرت ربحا غير حقيقيا في السنوات التي تلت الإنفاق على الموارد البشرية وذلك عندما أظهرنا بعض الإيرادات الناتجة عن بعض المصاريف السابقة .

٢-٨ إفتراضات محاسبة الموارد البشرية :

تستند محاسبة الموارد البشرية على الإفتراضات الأتية : (الهيتي ،٢٠١٠) .

١- أن للموارد البشرية قيمة إقتصادية مباشرة وغير مباشرة في المنظمة . حيث تتمثل القيمة المباشرة بالجهود والوقت الذي تبذله الموارد البشرية لإنجاز الأعمال الموكله إليها مباشرة ،بينما تتمثل القيمة الإقتصادية غير المباشرة بحسن إستخدامها لعناصر الإنتاج الأخرى كرأس المال (المعدات والألات) والمواد الأولية والأرض والطاقة .

٢- تتأثر قيمة الموراد البشرية بأسلوب إدارتها ،حيث تتطور قابليات ومعارف الموارد البشرية في المنظمات التي تركز إدارتها على التدريب والتطوير مما ينعكس بنتائج إيجابية على مستوى إنتاجية الموارد البشرية ،بينما تتحدد وتتقيد تلك القابليات والمعارف في المنظمات التي لا تعطي التدريب والتطوير إهتمام .

٣- تعد المعلومات الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية في جانب كلفة وقيمة الموارد البشرية ضرورية لفاعلية وكفاءة إدارة المنظمة ومورد لها .فمثل هذه المعلومات مفيدة في عمليات التخطيط لإختيار وتوظيف وتنمية وتعويض وصيانة الموارد البشرية ،أي أن المعلومات التي تتضمنها محاسبة الموارد البشرية تشكل أداة تخطيط ورقابة لحركة الموارد البشرية من وإلى المنظمة .

٤- يتضمن توظيف الموارد البشرية كلفة إقتصادية تتحملها المنظمة مقابل خدمات ومنافع تحصل عليها مستقبلا . لذا يمكن ترجمة الكلفة والخدمة في صور موازنات نقدية وإظهارها في الكشوفات المالية .

٥-يعتبر المورد البشري أصل من أصول المنظمة يمكن إخضاعه إلى حد كبير لعملية الرسملة والإطفاء حسب العمر الإنتاجي لذلك المورد . كما يمكن تحديد أقساط الإندثار التي تتمثل بالصيانة والتدريب والتنمية .

ويرى الباحث أن الإفتراضات الأربعة متوافق عليها ولا جدل فيها من قبل الباحثين وعلماء المحاسبة والنظرة الإنسانية للموارد البشرية ،ولكن الإفتراض الخامس والذي يعتبر أن المورد البشري هو أصل من أصول المنظمة ويمكن رسملته وإطفاءه حسب العمر الإنتاجي للمورد ،

يخضع للكثير من الجدل والنقاش عند الباحثين وعلماء المحاسبة وخاصة في تحديد مدى إنطباق مفهوم الأصل على الموارد البشرية .

٢-٩ أهداف محاسبة الموارد البشرية :

تستند محاسبة الموارد البشرية على عدة أهداف أهمها : (الحيالي ،٢٠٠٤) .

١- إيجاد طرق قياس يعتمد عليها في معرفة تكلفة الموارد البشرية .
٢- وضع التقارير المالية الصحيحة عن نشاط المنشاة .
٣- تقييم الإدارة بطريقة سليمة وأكثر كفاءة .
٤- إصدار القرارات المالية السليمة عن المنشأة سواء بواسطة الإدارة أو بواسطة الأشخاص الخارجيين المعنيين .
٥- توفير معلومات عن كفاءة المديرين في إستخدام أصول المنشاة البشرية .
٦- تنظيم وتنسيق إستخدام كافة الموارد في المنشأة سواء أكانت طبيعية أو مالية أو بشرية .
٧- إجراء المقارنات بين المشروعات المتنافسة على أساس سليم .
٨- مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة على إستخدام الموارد البشرية بصورة أكثر فاعلية .

ويرى Flamholtz (2004) أن محاسبة الموارد البشرية تهدف إلى مساعدة الإدارة بمستوياتها المختلفة والأطراف الخارجية في إتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط وإستخدام ورقابة الموارد البشرية ، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق أهداف المنشأة ، وحيث أنها من وجهة نظر المتخصصين في الموارد البشرية توفر الإطارين الموضوعي والعلمي واللذين يساعدان على إتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية كالإحلال مثلا .

ويرى الباحث إن هدف محاسبة الموارد البشرية يكمن في عرض القوائم المالية بطريقة موضوعية عادلة ودقيقة سواء للأطراف الداخلية أم الخارجية وذلك عندما تحقق محاسبة الموارد البشرية مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات التي تتحقق في كل سنة ، لا أن يتم تحميل كافة مصروفات الحصول وإختيار وتعيين وتطوير الموارد البشرية على سنة مالية واحدة ،مما يسبب تحليلات مالية مضللة وبالتالي معلومات مضللة يمكن أن ينعكس ذلك سلبا على الشركة .

٢-١٠ وظائف محاسبة الموارد البشرية :

حدد بعض الكتاب الوظائف التي تضطلع بها بالأتي : (الهيتي ،٢٠١٠)

١-توفير الإطار الذي يساعد على إتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية .

٢-تقديم المعلومات الكمية للكلفة والقيمة الخاصة بالموارد البشرية .

٣-تطويع نماذج قياس التكلفة المحاسبية في مجال الموارد البشرية .

٤-تحفيز الإدارة على الإهتمام بمفهوم رأس المال البشري عند إتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية .

٥-تحديد أثر محاسبة الموارد البشرية على سلوكية العنصر البشري.

ويرى الباحث أن للمحاسبة وظيفتين : الأولى هي مساعدة الإدارة في تبرير وضع موازنة الحصول وإختيار وتعيين وتدريب وتطوير الموارد البشرية في المنشأة وذلك للمحافظة على الحصة السوقية في ظل منافسة شديدة أو للحصول على حصة سوقية أكبر . وأما الوظيفة الثانية للمحاسبة عن الموارد البشرية فهي في مساعدة الإدارة في إظهار الإيجابيات والسلبيات للقرارات التي تتخذ في سبيل الإحتفاظ ببعض الموارد البشرية أو الإستغناء عنها مستقبلا وعدم توريط الشركة بمصاريف وخسائر مستقبلية لا تكون واضحة أمام الإدارة في الوقت الحاضر .

٢-١١ مزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية :

يمكن أن تحقق محاسبة الموارد البشرية العديد من المزايا أهمها : (الحيالي ،٢٠٠٤) .

١- عدم تحميل حسابات النتيجة بكافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية التي تستنفذ خلال الفترة المالية مما يترتب عليه زيادة الأرباح .

٢- إن إستحداث أصول جديدة هي "الأصول الإنسانية " يترتب عليه تضخم المركز المالي للمنظمة ، ويوحي بزيادة ثقلها في السوق .

٣- تشجيع عمليات القروض طويلة الأجل بضمان الأصول التي تضخمت بزيادة الأصول الإنسانية.

٤- إظهار إيجابيات في جميع نسب التحليل المالي الذي يمثل البسط فيها صافي الأرباح أو أصول المنشأة .

٥- التأثير في سلوكيات الأفراد بما يدفع بالمستثمرين إلى إستثمار أموالهم في المنظمات التي تعكس حساباتها الختامية موقفا متفائلا بالنسبة للفترة المالية الواحدة .

٦- تساعد محاسبة الموارد البشرية المنظمة على القيام بمسؤولياتها الإجتماعية وذلك عن طريق وضع أهداف لتنمية الموارد البشرية إلى جانب الأهداف الإنتاجية .

٧- تساعد محاسبة الموارد البشرية الإدارة على حسن إستخدام قواها العاملة ،وإتخاذ القرارات الملائمة بشأن توظيفهم وتوجيه جهودهم .

٨- تسهم محاسبة الموارد البشرية في تحويل النظرة إلى العاملين من أنهم أعباء إلى أنهم أصول ومن ثم فإنها تجعل الإدارة تزيد إهتمامها بتطوير الموارد البشرية وإعتبار الأفراد العاملين ليسوا أدوات انتاجية فحسب بل أنهم أعضاء مشاركين يساهمون في تحقيق أهداف المنظمة إلى جانب أهدافهم الشخصية .

ويرى الباحث أن الميزة الأولى في تطبيق محاسبة الموارد البشرية هي ليس في إظهار زيادة في الأرباح وإنما هي إظهارالأرباح الحقيقية دون زيادة أو نقصان، وذلك وفقا لمبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات . والميزة الثانية لتطبيق محاسبة الموارد البشرية هي في تطوير موظفي وعمال الشركة وجعلهم أكثر كفاءة وقدرة على الإبداع والتميز وهو الشيء الحقيقي الذي تستطيع الشركة أن تراهن به على بقاءها وإستمرارها وكسب حصة سوقية أكبر في ظل المنافسة الشديدة.

٢-١٢ مبررات المحاسبة عن الموارد البشرية :

هناك مجموعة من المبررات للمحاسبة عن الموارد البشرية أهمها : (المعموري ، ٢٠١٢)

١- تساعد في تقييم العديد من الأصول غير الملموسة التي لم يكن من الممكن قياسها سابقا .

٢- تساهم في تطوير الإفصاح المحاسبي وتبويب الإنفاق بشكل أفضل .

٣- تساهم في تنمية الإبداع لدى كافة العاملين وتعزيز كفاءة وفاعلية أداء الشركات .

٤- إن تقييم رأس المال البشري يؤدي إلى زيادة القيمة السوقية للشركات .

٥- تقييم رأس المال البشري يساعد في تقديم صورة عادلة عن عناصر ثروة المنشأة .

٢-١٣ تزايد أهمية الأصول البشرية :

إن كفاية وفعالية وكفاءة العاملين تعد عاملا أساسيا في تحقيق الإستخدام الكفء للإستثمارات المادية الضخمة في الصناعات الحديثة ،حيث تعتمد المنشأة الحديثة في تحقيق أهدافها ونجاحها بصورة متزايدة على العنصر البشري .

وفيما يلي بعض الأمثلة لمنشآت يلعب فيها الأصل البشري دورا حاسما : (حنان ، ٢٠٠٢)

- شركات الأدوية وشركات البرمجيات الجاهزة والالكترونيات عموما ،حيث يلعب على الأخص كادر الأبحاث والتطوير دورا محوريا في محافظة المنشأة على حصتها السوقية والحصول على سبق تنافسي .

- شركات التدقيق وتقديم الإستشارات المالية والفنية مثل شركات المراجعة وشركات المحاماة وشركة الدراسات الهندسية ، كلها يلعب فيها التكوين الرأسمالي البشري وتطوير المهارات والكفاءات البشرية دورا مهما في نجاح تلك الشركات .
- نوادي كرة القدم ، حيث يتم التعاقد مع بعض اللاعبين المتميزين بعقود تتجاوز عدة ملايين من الدولارات ، فهل يجوز في مثل تلك العقود تجاهل قيمة المورد البشري وعدم تأصيله .

ويرى الباحث أن المنشأت الحديثة تعتمد في تحقيق أرباحها ونجاحها بشكل أساسي على العنصر البشري . وكلما إزدادت أهمية الإبداع وتطوير المنتجات وحدة المنافسة كلما إزدادت أهمية العنصر البشري متعدد المهارات والعنصر البشري المبدع . ونجد ذلك خاصة في تلك النوادي والشركات التي ذكرت أنفا ،حيث إذا تجاهلت تأصيل الموارد البشرية فيها لن تفصح القوائم المالية عن الوضع المالي والإقتصادي الحقيقي .

٢-١٤ رسملة وإستنفاذ الأصول البشرية :

إن الحد الفاصل في تحديد هل كانت النفقة هي نفقة رأسمالية أو أنها نفقة جارية هو مقدار الخدمات المتوقعة من تلك النفقة مستقبلا ،فالنفقة يجب أن تعالج كنفقة جارية أو رأسمالية في الفترة التي تتحقق فيها منافعها فإذا كانت تلك النفقات تعود بالمنفعة لعدة سنوات فإنها يجب أن تعد كأصل من أصول المؤسسة ،وعندها في هذه الحالة لابد من رسملة ذلك الأصل ، بمعنى قياس النسبة من قيمة الأصل التي سوف تستهلك خلال الفترة المحاسبية .وهنا لابد أن نميز بين الإهلاك والذي هو النقص في الأصول المادية المملوكة كالعقارات والألات والأثاث وبين الإستنفاذ والذي هو النقص في الأصول غير الملموسة أو ما يسمى بالأصول المعنوية على الرغم من أن شهرة المحل مثلا قد تتزايد قيمتها بمرور الزمن على عكس باقي الأصول المادية الثابتة التي يطرأ تناقص تدريجي في قيمتها .ولكن إذا عرفنا الإستنفاذ بأنه مقابلة ما يستهلك من منافع الأصل بالعوائد التي تم الحصول عليها منه فإن الإستنفاذ للأصول البشرية إنما هو إستنفاذ قيمة الأصل خلال الفترة التقديرية المتوقعة لخدمات هذا الأصل مع الأخذ بالحسبان الحاجة إلى وضع معيار معين يحدد فترة زيادة الخبرة للأصل البشري خلال سنوات الخدمة والفترة التي تبقى عندها الخبرة ثابتة ،ويمكن أن يكون إستنفاذ الأصول البشرية مبنيا على أحد الإعتبارات الأتية :

١- مدة خدمة الأصل البشري تعادل فترة بقاء الأصل في الخدمة لدى المؤسسة .
٢- مدة خدمة الأصل البشري تعادل فترة بقاء الأصل في وظيفة معينة في المؤسسة .

٣- مدة خدمة الأصل البشري تعادل مدة إستمرار معارفهم في التكنولوجيا المتطورة والجديدة ،فاذا كانت معارفهم غير قادرة على مجاراة التكنولوجيا الجديدة فإن قيمتهم كأصل بشري تستنفذ بالكامل (حمادة ،٢٠٠٢).

ويمكن الوصول لقيمة التخفيض في الموارد البشرية بالتفرقة بين تكلفة الاقتناء وتكاليف التدريب على النحو التالي : (الحيالي ،٢٠٠٤)

١- **إستنفاذ تكلفة الإقتناء** :

يتم إستنفاذ تكلفة الإقتناء خلال فترة بقاء الفرد في المشروع التي تساوي وقت ترك الخدمة الطبيعي (سن الإحالة للمعاش)ناقصا عمره وقت التحاقه بالعمل في المشروع .

٢- **إستنفاذ تكاليف التدريب والتنمية** :

ويتم إستنفاذه على مدى فترة الإستفادة المتوقعة من برامج التدريب وتنمية الموارد البشرية ، وهي عادة أقل من الفترة المتوقعة لبقاء الفرد في خدمة المشروع .

إن تكلفة الأصل البشري هي كافة المصاريف الضرورية واللازمة للحصول على العنصر البشري حتى يصبح جاهزا للإنتاج ، وأن العمر الإنتاجي للأصل البشري يتمثل في مدة العقد المبرم مع المشروع .

لذلك قدم النموذج الآتي لقياس الإطفاء لتكلفة العنصر البشري :

$$\text{إطفاء العنصر البشري} = \frac{\text{ت}}{\text{ن}}$$

حيث ت = تكلفة الاصل البشري .

ن = العمر الإنتاجي للأصل البشري والمتمثل في مدة العقد مع المشروع .

٢-١٥ عيوب القوائم المالية التي تنشر دون إظهار الأصول البشرية :

يمكن حصر هذه العيوب بثلاث نقاط كالآتي : (فخر وأخرون ،٢٠٠٦) .

١- إن إعتبار الإستثمار في الموارد البشرية كمصروفات جارية وليس كاستثمارات رأسمالية يجعل قائمة الدخل وكذلك قائمة المركز المالي لا تعبران عن الواقع .

٢- إن إدارة الشركة التي تعمل على حماية قدراتها على تحقيق الإيرادات في المستقبل بالإنفاق على الإستثمارات في تدريب وتأهيل وتنمية الموارد البشرية تكون مكافأتها أن تظهر قوائمها المالية نقصا في رقم صافي الربح ، وبالتالي ينظر إليها على أنها إدارة ضعيفة في حين أن الواقع عكس ذلك .

٣- إن معالجة الإستثمارات في الموارد البشرية كنفقات جارية ، تجعل حساب معدل العائد على الإستثمار مضللا ، علما بأن معدل العائد على الاستثمار عبارة عن نسبة صافي الربح على مجموع الأصول وبالتالي لن يعبر هذا المعدل عن الواقع لأن مجموع الأصول لا يشمل الأصول البشرية .

إن المعالجة المحاسبية الاكثر صلاحية وفق رأي الجمعية الأمريكية للمحاسبة " ينبغي أن ترسمل نفقات الموارد البشرية التي تحقق منافع مستقبلية وأن تظهر متى يمكن قياس مثل تلك المنافع " وفي الحقيقة ،فإن هذه المعالجة قد خلقت إهتماما جديدا لقياس تكلفة أو قيمة المورد البشري في المنظمة ،الأمر الذي أدى إلى تطوير حقل محاسبي جديد أصبح يعرف بمحاسبة الموارد البشرية (حنان ،٢٠٠٣) .

٢-١٦ محاسبة الموارد البشرية بين المؤيدين والمعارضين :

لاقت محاسبة الموارد البشرية تأييد من جانب البعض، ومعارضة من قبل البعض الأخر، وحيادا في فريق ثالث أو ترددا في تحديد رأي معين بشأنها.

وسنعرض فيما يلي وجهات النظر المؤيدة والمعارضة لمحاسبة الموارد البشرية .

وجهات النظر المؤيدة لمحاسبة الموارد البشرية : (الهيتي ، ٢٠١٠)

١- تقدم محاسبة الموارد البشرية معلومات هامة وموثوق بها للجهات ذات العلاقة داخل المنظمة وللجهات الخارجية وخاصة أجهزة الرقابة .
٢- تساعد المنظمة في وضع خطط برامجها التدريبية والإجتماعية .
٣- تساهم في تغيير النظرة إلى الموارد البشرية من كونها تكلفة إلى أصول يمكن أن تتضمن منافع وخدمات مستقبلية على الأقل .
٤- تساهم في تطوير النمط القيادي الإداري المهتم بتنمية وتطوير موارد المنظمة البشرية .
٥- تطور نظرة المديرين إلى أهمية تقويم الأداء ،كما تركز إهتمامهم للنظر في أهمية النتائج المستقبلية وعلى المدى البعيد .

٦- يمكن أن تحقق مزايا تخطيطية ورقابية بتخفيضها تكاليف دوران العمل .
٧- تساعد في تحقيق الإستخدام الأمثل للموارد البشرية عن طريق إتخاذ قرارات أكثر موضوعية في الإختيار والتعيين والتدريب والتوجيه والصيانة .

وجهات النظر المعارضة لمحاسبة الموارد البشرية : (برقاوي ،٢٠١٣)

١- تساعد محاسبة الموارد البشرية على زيادة جشع الإدارات وذلك عن طريق زيادة إستغلال مواردها البشرية ، فمحاسبة الأصول تتضمن العمل على إستغلال الأصل بأكفأ طريقة ممكنة ، مما شجع الإدارات على إستغلال (وليس إستثمار)جهود العاملين في المنظمة .
٢- إن عملية جمع وعرض وتحليل البيانات الإنسانية تعتبر عملية معقدة جدا .
٣- صعوبة التعامل مع الأصول الإنسانية وصعوبة قياسها بشكل دقيق و إدراجها في المركز المالي .
٤- صعوبة الموازنة بين المنافع المتحصل عليها من إستخدام محاسبة الموارد البشرية وبين كلفة جمع البيانات وإعداد الجداول و المركز المالي .
٥- صعوبة الإفصاح للموارد البشرية العاملة في المنظمة ،بأنهم أصل من أصول المنظمة مما قد ينتج عنه رد فعل عكسي سلبي .

٢-١٧ مدى إنطباق مفهوم الأصل على الموارد البشرية :

هل يعتبر المورد البشري أصل من أصول المنظمة ؟وكيف يمكن التعامل معه محاسبيا ؟
أولا : يجب معرفة مفهوم الأصل قبل الحكم على الموارد البشرية كأصل من أصول المنظمة (برقاوي ، ٢٠١٣) .

- **الأصل** : هو عامل من عوامل الإنتاج ، وبالتالي فإن هذا التعريف ركز على المقدرة الإنتاجية للأصل .

- **الأصل** :هو أي وسيلة تكون في حيازة الوحدة الإقتصادية ويكون لها حقوق قانونية على هذا الشيء ، وبالتالي فإن هذا التعريف قد ركز على موضوع الحيازة للأصل .

- **الأصول** : هي الموارد الاقتصادية المخصصة لأغراض المشروع خلال وحدة محاسبية محددة فهي تجمعات للخدمات المتوقع الحصول عليها مستقبلا .

وتتجلى المقومات الواجب توفرها في المورد ليتم إعتباره كأصل للمنظمة :

١- **معيار الملكية :** حتى نعتبر المورد أصلا تابعا للمنظمة ، فإنه يجب أن يتوفر للمنظمة خاصية ملكية هذا المورد ، كما ورد في المعايير المحاسبية الدولية "المؤسسة تفرض السيطرة على أصل إذا كانت تملك سلطة الحصول على المنافع " .

وقد عرف الأصل على أنه (كل شيء مملوك للمشروع) وهذا يعني أن الموارد مملوكة للمشروع ، حتى تكون ضمن أصوله (برقاوي ،٢٠١٣) .

وقد وجهت لهذا الرأي عدة انتقادات أهمها : (الحيالي ،٢٠٠٤) .

(الرأي الأول) : يجد أن إرتباط تعريف الأصل بالملكية ،لايكفي للدلالة على كثير من البنود التي تظهر في قائمة المركز المالي والتي تعتبر في نظر المحاسبين أصولا ،فمثلا هناك بنود المصروفات المقدمة ومصروفات التأسيس وشهرة المحل والحملات الإعلانية ،فإنها جميعا تعتبر أصولا تظهر ضمن بنود قائمة المركز المالي ،إلا أنها لا تتصف بأية صفة من صفات الملكية .

(الرأي الثاني):يجد أن هناك فارقا بين الحائز على الأصول وبين المالك الحقيقي فقد تكون الشركة هي الحائزة على الأصول لفترة محددة بينما الملاك الحقيقيين لها هم أصحاب الإستثمارات طويلة الأجل ،حيث تتوافر في هذه الفئة عناصر الملكية الاقتصادية وهي الإدارة والمخاطرة والربح . إلا أن ذلك لايمنع من إعتبار الأصل من ضمن أصول المشروع وفقا للحيازة القانونية التي تمنح المشروع حق حيازة وإستخدام الفرد بموجب عقود العمل.

(الرأي الثالث) : يجد أن هناك ثلاثة عناصر يجب توافرها حتى يعتبر أي مورد لدى المشروع ينطبق عليه معيار الملكية هي : (برقاوي ،٢٠١٣) .

١- حيازة الأصل ٢- الرقابة على الأصل ٣- القدرة على التصرف بالأصل

إن إعتبار الموارد البشرية داخلة ضمن أصول المشروع ،على أساس أن الموارد البشرية الممثلة بالأشخاص لا تخضع للمورد أو التملك . وبالتالي عدم إمكانية تبادل هذه الأصول

(الموارد البشرية) في السوق لعدم إمكانية شراء أو بيع هذا الأصل من قبل المشروع . لذلك لا يمكن إظهار الموارد البشرية كأصل في قائمة المركز المالي.

٢- **معيار سداد الديون :**تقوم على إعتبار أن أي أصل في الشركة هو في قدرته على سداد ديون المنشأة ،وسبب ذلك عائد إلى كون المشروعات في ذلك الوقت فردية وذات إنتاجية محدودة ولا تتصف بمبدأ الإستمرارية لذلك كانت المشكلة الرئيسية أنذاك حول مقدرة المشروع على سداد ديونه . إلا أن التطور اللاحق خلق كيانات قانونية مثل الشركات مما صبغ على الموارد البشرية خاصية الأصل الذي له قابلية سداد الدين (الحيالي،٢٠٠٤) .

٣- **معيار المقدرة الإنتاجية أو الخدمية :** إن الغرض من الحصول على الأصول المادية هو إستخدامها في العملية الإنتاجية أو تقديم خدمة للمنظمة عن طريق المساهمة في العملية الإنتاجية . ولاشك أن عنصر العمل كأحد عناصر المدخلات في العمليات الإنتاجية ، كما يعد العنصر الأكثر أهمية في المنظمة . فهو من جهة أحد مدخلات العملية الإنتاجية ، ومن جهة اخرى مقدرة العنصر البشري على التأثير في الموارد أو عناصر الإنتاج الأخرى . (برقاوي ،٢٠١٣)

٤- **معيار الخدمات المستقبلية :** إن جوهر أي أصل من أصول الشركة هو في قدرته على تحقيق منافع وخدمات مستقبلية . إن هذا المعيار يتضمن العنصرين التاليين :

- أن يكون هناك توقع لمنافع إقتصادية مستقبلية : والموارد البشرية تستطيع أن تحقق منافع إقتصادية مستقبلية ، وذلك من خلال قدرتها الإنتاجية .
- أن يكون للمشروع الحق في إستلام هذه المنافع : وهذا الشيء بديهي لأن المشروع يتمتع بالحق القانوني في حيازة الفرد وإستخدامه بموجب التعاقد (الحيالي ،٢٠٠٤)

٥- **معيار القابلية للتحديد أو القياس :** حتى يتم إعتبار المورد كأصل من أًصول المنظمة ، يجب أن يكون قابلا للتحديد والقياس وذلك لتمييزه وفصله عن باقي الموارد الأخرى ، وهذا التحديد أو القياس يعبر عنه غالبا بوحدات نقدية (برقاوي ،٢٠١٣) .

ويرى الباحث أن معيار سداد الديون ومعيار المقدرة الإنتاجية أو الخدمية ومعيار الخدمات المستقبلية والمتوفرة في الموارد الإقتصادية التي تعتبر أصلا من أصول الشركة بلا شك تنطبق على الموارد البشرية ومتوفرة فيها أيضا . ولكن معيار الملكية لا ينطبق على المورد البشري

أبدا . حتى أن فكرة إمتلاك البشر غير مقبولة تماما . ولكن يمكننا أن نحل هذه المشكلة بإعتبار أن الجهد البشري هو الأصل لا الإنسان نفسه . أي أن الجهد البشري هو أصل غير ملموس مثله مثل باقي الأصول غير الملموسة الأخرى .

٢-١٨ المعايير المحاسبية فيما يتعلق بالأصول :

٢-١٨-١ الإعتراف بعناصر القوائم المالية :

الإعتراف بعناصر القوائم المالية يعني عملية الإدراج في المركز المالي أو قائمة الدخل للبند الذي يحقق تعريف العنصر ، ويفي بمعايير الاعتراف المحددة في الفقرة ٨٣ من المعايير المحاسبية الدولية . إن البند الذي يفي بتعريف العنصر يجب أن يعترف به إذا : (حماد ،٢٠٠٤)

أ- كان من المحتمل أن منفعة إقتصادية مستقبلية مرتبطة به سوف تتدفق إلى أو من المنشأة **.**

ب- له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية .

ويذكر فيما يتعلق بالموثوقية أنه في كثير من الحالات التكلفة او القيمة يجب أن تقدر ، وإستخدام تقديرات معقولة هو جزء أساسي من إعداد القوائم المالية ولا يقلل من موثوقيتها . ولكن عندما يتعذر عمل تقدير معقول فإن البند لا يعترف به في المركز المالي أو قائمة الدخل .وإن البند الذي يحوز على الخصائص الأساسية للعنصر ولكنه يخفق في تحقيق معايير الإعتراف به قد يتطلب رغم ذلك الإفصاح عنه في الإيضاحات أو الجداول المكملة .

٢-١٨-٢ الإعتراف بالأصول :

يتم الإعتراف بالأصل في الميزانية العمومية عندما يكون من المحتمل أن المنافع الإقتصادية المستقبلية له سوف تتدفق على المنشأة ، وأن للأصل تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية (حماد ،٢٠٠٤) . لقد أجاب هذا المعيار على تساؤل مهم عن كيفية إظهار الموارد البشرية في القوائم المالية ، وهذا يدعم المحاولات العديدة لقياس قيمة الموارد البشرية بإعتبارها أصلا لإظهارها في القوائم المالية .

ثم بعد ذلك جاء التأكيد على أهمية الموارد البشرية باعتبارها أصلا ، وذلك أنه طالما توفرت خصائص الأصول في البند فهو أصل ، وإذا كان من الصعب قياس قيمته بموضوعية يجب أن يدرج في الجداول المكملة أو الايضاحات .

٢-١٩ لماذا عدم تأصيل الموارد البشرية .

إذا كان الفكر الغربي من منطلق مادي يحاول تأكيد فكرة رأس المال البشري بصورة مادية ، فمن المهم بمقام أن يتوصل الفكر العربي إلى نمط يلائم واقعنا ويتفق مع الفكر الإداري الحديث موضوعيا ....مع الحفاظ على فكرة النظر إلى الإنسان كإنسان .ومن منطلق إستخلاف الله لنا في الأرض ورفع بعضنا فوق بعض درجات ليبلونا فيما أتانا ،مع التمسك بخلق التواد والتراحم في ظل عصر قد يدعو للتشاؤم .وحيث أن الموارد البشرية تمثل ضرورة أولية لقيام المنظمة ، فمن المتفق عليه هو معرفة مساهمة هذه الموارد في الإنتاج . وهو ضرورة قياس المجهودات البشرية ، للتعرف على نواحي الأداء الممتاز والجيد والضعيف ،وأسبابها والأثار المترتبة عليها ، وإتخاذ القرار المناسب لكل حالة (عبد الوهاب ،١٩٩٤). ويمكن القول بأن محاسبة الموارد البشرية يمكن أن تستخدم كوسيلة تخطيطية ورقابية لنشاطات إدارة الموارد البشرية إذا توافر نظام المعلومات الدقيق وإعتمد التوقع والتخمين الدقيق للتكاليف والمنافع التي يمكن أن تترتب على إستخدام الموارد البشرية في المنظمة .وهذا لا ينفي إمكانية التعامل مع العنصر البشري في المنظمة كمورد وليس كأصل قابل للتملك بشكل كامل كبقية الأصول الأخرى (الهيتي ،٢٠١٠). وإن القيم والأخلاق تحتم علينا عدم التسليم بفكرة إمتلاك الأفراد ولاسيما في هذا الزمان ، وهم بذلك قد استندوا إلى المفهوم الذي حددته لجنة المفاهيم والمعايير الأمريكية للمحاسبين القانونيين عام ١٩٥٣ للأصول بأنه (شيء ما يمثل برصيد مدين قابل للترحيل في الفترة المقبلة ،لقفل الحسابات تبعا للمبادئ المحاسبية على أساس أنه يمثل إما حق الملكية ، أو قيمة تم الحصول عليها ، وأوجدت حق ملكية أو من المحتمل إيجاده مستقبلا) (برقاوي ،٢٠١٣) .

ويرى الباحث أن الموارد البشرية ليست أصولا وإنما الجهد البشري هو الذي يمكن إعتباره أصلا من الأصول التي لا يمكن الإستغناء عنها وإذا أردنا أن نقيم الإنسان ونمتلكه لعدنا إلى زمن العبودية في العصور الوسطى حيث كان الإنسان يستعبد أخاه الإنسان وهذا ينافي مبادئنا الدينية وحتى أخلاقنا .إن إعتبار الموارد البشرية في حد ذاتها نوعا من أنواع الأصول يخلق لنا مشاكل كثيرة لا حصر لها . وإن هدف محاسبة الموارد البشرية هي إيجاد موازنة لتطوير الموارد البشرية وذلك يصب في مصلحة الشركة وبقائها وإستمرارها ويصب في مصلحة المورد البشري نفسه .إذا لا ينافي مصالح الشركة أن نعتبر الجهد البشري هو الأصل لا الإنسان نفسه .

٢-٢ الصعوبات والتحديات التي تواجه القياس والإفصاح عن الموارد البشرية :

تحاط المحاسبة عن الموارد البشرية بالعديد من المشاكل وتواجه صعوبات أساسية منها :

١- أن المشكلة الأساسية الأولى تظهر في أن الأصل البشري لايمكن شراؤه أو امتلاكه أو التحكم في منافعه لفترة طويلة ، وذلك لأسباب قانونية أو طبيعية ، الأمر الذي يجعل للموارد البشرية من الخصوصية بحيث لا يمكن تأصيلها وإظهارها في المركز المالي إلى جانب الأصول الأخرى .
٢- مازالت محاسبة الموارد البشرية تعاني رغم الجهود ومحاولات التأصيل المبذولة من مشاكل أساسية في القياس المحاسبي وتحقيق الموضوعية والموثوقية في نتائج ذلك القياس .
٣- عدم الإتفاق على الإعتراف بالخدمات المستقبلية المتوقعة من الأصول البشرية .
٤- معارضة بعض المحاسبين بشدة تضمين بيانات الموارد البشرية في قوائمهم (حنان ،٢٠٠٣).
٥- هناك عوامل إجتماعية وثقافية ، ترتكز على رفض القبول بفكرة قياس الموارد البشرية وعدم الإعتراف بكونها أحد بنود الأصول (Herman ,2005) .
٦- طبيعة العنصر البشري معقدة جدا .فالكفاءة تتباين من وقت لأخر ،بالتالي يصعب قياسها وتحويلها إلى قيمة (الهملان ، ٢٠٠٦) .
٧- إن من أهم المشاكل التي تواجه عملية عرض الأصول البشرية في القوائم المالية هي إحتمالات دوران العمل .
٨- ومشكلة إتخاذ المحاسبة عن الموارد البشرية ذريعة للتلاعب في المكاسب والتأثير على رقم الدخل (فخر وأخرون ،٢٠٠٦) .

ويرى المعموري (٢٠١٢) إن أهم الصعوبات والتحديات التي تواجه القياس والإفصاح عن الموارد البشرية هي مايلي :

١- إتساع الأفكار التي تنادي بعدم رسملة الموارد البشرية بين المحاسبين .
٢- شروط التعاقد والتعيين التي غالبا ماتكون في غير صالح العاملين ولا تتضمن مزايا إضافية (يمكن رسملتها) تتناسب مع مؤهلاته والقيمة التي يمكن أن يضيفها قياسا بغيره من العاملين .
٣- إرتباط غالبية الإنفاق على الموارد البشرية بمنافع تتحقق في نفس سنة الإنفاق مما يضيق نطاق رسملة الإنفاق الذي يدعم فكرة النظر للموارد البشرية كأصول .

٤- صعوبة فصل الإنفاق على الموارد البشرية إلى إنفاق إيرادي يحمل على كشف الدخل وإنفاق رأسمالي يظهر في المركز المالي.

٥- عدم قبول الدوائر الضريبية فكرة رسملة بعض مجالات الإنفاق على الموارد البشرية أو إعادة تقويمها .

٦- صعوبة تحديد الفترة المستقبلية التي تغطيها منافع الإنفاق الرأسمالي على الموارد البشرية .

٧- يغلب على الموارد البشرية إحتمالات عدم الإستمرار فضلا عن رغبة الشركات بإبرام عقود سنوية لغالبية العاملين لديها وهذا ما يتطلب الإفصاح عن مصروف رأسمالي كونه إيرادي لعدم إمكانية توقع الفترة التي تغطيها المنافع والتي ستقدر بسنة واحدة إستنادا إلى مبدأ التحفظ المحاسبي .

٨- رغبة الإدارة بعدم الإفصاح عن مظاهر الإنفاق على الموارد البشرية وخصوصيتها نتيجة المنافسة القاسية في ظل إقتصاد العولمة والذي قد يستغل من المنافسين بشكل يضر بموقعها التنافسي .

٩- إن الإفصاح عن الموارد البشرية قد يؤدي إلى إستغلاله في حالات إدارة الأرباح .

١٠- يمكن أن يستغل الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في تطبيقات المحاسبة الإبداعية ومن ثم تحريف البيانات المالية .

١١- صعوبة إيجاد تقديرات موضوعية لتقويم الموارد البشرية التي لا ترتبط بالإنفاق الفعلي عليها وهذا يؤدي إلى تحيز الموضوعية .

١٢- ضعف الإجراءات والسياسات المحاسبية المعتمدة حاليا في الإفصاح عن الموارد البشرية وهو ما يؤثر في النظرة الصحيحة للتطبيق المحاسبي .

١٣- ضعف المعالجة المحاسبية عن الموارد البشرية المعتمدة في معايير المحاسبة الدولية والقواعد المحاسبية المحلية .

١٤- عدم وجود تعريف محاسبي للموارد البشرية معتمد في الإطار الفكري للمحاسبة المالية وهذا يؤدي إلى ضعف في أحكام التبرير المنطقي للإفصاح المحاسبي عنها .

١٥- عدم تماثل وتطابق المقاييس والقواعد التي قد تستخدم للتعبير عن بعض ملامح الموارد البشرية التي لا يقابلها إنفاق فعلي أو التي يقابلها إنفاق بشكل مشترك مع أصول غير ملموسة أخرى ، وهو مايعرف بتحيز القواعد والإجراءات المحاسبية .

١٦- إحتمال ظهور حالات تحيز القائم بالقياس عند المحاسبة عن الموارد البشرية .

١٧- إحتمال إعتماد أساليب قياس تحكمية عند الإفصاح عن الموارد البشرية وهو ماقد يوجد كل من تحيز الملائمة والموثوقية .

١٨- لا تستفيد كافة فئات المستخدمين من مخرجات الإفصاح عن الموارد البشرية وهو ماقد يوجد تحيز الملائمة .

١٩- تحكم مبدأ التحفظ بالإفصاح المحاسبي بشكل عام والموارد البشرية بشكل خاص لحماية المحاسب من المسائلة .

ويرى الباحث أن تجاهل التحديات والإعتراضات وعدم إعتراف بعض الباحثين بها يجعلنا ندور في حلقة مفرغة ما إن نصل لأخرها حتى نبدأ من أولها . ولكن إذا ما واجهنا هذه التحديات ودرسناها بدقة وعرفنا أسبابها وحلولها لأمكننا في المستقبل من إيجاد قاعدة أساسية مشتركة يتفق جميع الباحثون وعلماء المحاسبة عليها .ومن ثم يكون هناك تعريف واضح ومبادئ وفروض أساسية متفق عليها ،تطبق من خلالها محاسبة الموارد البشرية بشكل فعلي في الشركات عن طريق فرضها وفق معايير دولية متفق عليها .

ويرى الباحث أيضا أن الحل لهذه المشاكل المستعصية هي تقييم الجهد البشري ، وهو الأصل لا الإنسان نفسه وأن المصاريف التي تنفق على الموارد البشرية لا تعطينا زيادة في الأصل نفسه بل زيادة في نوع الجهد العقلي أو العضلي المبذول لتحقيق أهداف الشركة وبقائها وإستمرارها .

الفصل الثالث

القياس والإفصاح عن الموارد البشرية

٣-١ مفهوم القياس المحاسبي

٣-٢ خطوات القياس المحاسبي

٣-٣ أساليب القياس المحاسبية

٣-٤ صعوبات القياس المحاسبي

٣-٥ القياس المحاسبي للموارد البشرية

٣-٥-١ أساليب قياس الموارد البشرية التي تعتمد على التكلفة

- أسلوب التكلفة التاريخية

-أسلوب تكلفة الإستبدال

-اسلوب تكلفة الفرصة البديلة

٣-٥-٢ أساليب قياس الموارد البشرية التي تعتمد على القيمة

-أسلوب تكلفة الشهرة غير المشتراة

٣-٥-٣ أسلوب تقييم الموارد البشرية في الفقه الإسلامي

٣-٦ مفهوم الإفصاح المحاسبي

٣-٧ الإفصاح المحاسبي عن الإنفاق على الموارد البشرية

٣-٨ طرق التقرير عن الموارد البشرية

القياس المحاسبي عن الموارد البشرية

٣-١ مفهوم القياس المحاسبي:

يعتبر القياس أحد أهم وظائف المحاسبة ،وهو عمليا الوظيفة الأولى في العمل المحاسبي ،وهو يرافق وظيفة التوثيق والتخزين ويسبق وظيفة تقديم المعلومات .ويمكن الإشارة إلى أن هناك مفاهيم مختلفة له : فهو **بالمفهوم المحاسبي** تعبير عن خصائص شيء ما (سلعة مثلا) بإستخدام خصائص شيء أخر ،أو أنه مقابلة أو مطابقة أحد جوانب أو خصائص شيء معين بجوانب أو خصائص شيء أخر .أما **بالمفهوم الإقتصادي** فهو التعبير الرقمي للأحداث الإقتصادية ونتائجها ، أي ترجمة الأحداث الإقتصادية لتحويلها من تعابير وصفية إلى تعابير رقمية (فخروأخرون،٢٠٠٦) .ولقد قدم الباحثون تعريفات متعددة لعملية القياس ولكنها وإن إختلفت إلى حد ما في الشكل إلا أنها تتفق في المضمون. أما أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبية فهو ذلك الصادر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A)، وورد فيه مانصه "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة " (الحيالي ،٢٠٠٢) .

٣-٢ خطوات القياس المحاسبي :

هناك ثلاث خطوات رئيسية يجب إتباعها تتمثل في : (مطر والسويطي ،٢٠١٢) .

١- **تحديد الخاصية محل القياس :**

وتتمثل هذه الخاصية بالنسبة للوحدة المحاسبية في الحدث الإقتصادي التاريخي الذي أثر على المركز المالي للمشروع ،كما قد يكون حدثا مستقبليا ذو أثار اقتصادية متوقعة على هذا المشروع.

٢- **تحديد نوع المقياس المناسب ووحدة القياس المناسبة لعملية القياس :**

يتوقف إختيار نوع المقياس المناسب وكذلك وحدة القياس المناسبة على أغراض عملية القياس وعلى نوع الخاصية محل القياس . فإذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس ،فالمقياس المناسب حيئذ لهذا الغرض هو مقياس اسمي Nominal Scale ، أما إذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في المقارنة بين قيمة حدثين (نوعين من الموجودات مثلا) فالمقياس المناسب حيئذ هو مقياس ترتيبي Ordinal Scale وإذا

ماتجاوزت أغراض عملية القياس إلى تحديد المحتوى الكمي للحدث المالي (قيمة كل من هذين النوعين من الموجودات) فحينئذ يستخدم مقياس نسبي rational scale .

٣- **تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس** :

بعد الإنتهاء من تحديد الخاصية محل القياس للحدث الإقتصادي ، وتحديد نوع المقياس المناسب ووحدة القياس المناسبة ،يتعين على المحاسب تحديد أسلوب القياس المناسب . ويتوقف الأسلوب المتبع في تنفيذ عملية القياس المحاسبية على الهدف من عملية القياس والأفق الزمني لهذه العملية.

٣-٣ أساليب القياس المحاسبية :

بوجه عام يمكن حصر أنواع أساليب القياس المتبعة في عملية القياس المحاسبي في ثلاثة هي : (الحيالي ،٢٠٠٢) .

١- أساليب قياسية أساسية أومباشرة .
٢- أساليب قياس مشتقة أو غير مباشرة .
٣- أساليب قياس تحكمية .

أولا : أساليب قياسية أساسية أو مباشرة :

باستخدام هذا الأسلوب من أساليب القياس ،تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة وذلك دون الحاجة إلى مايعرف بعملية الإحتساب والمبنية أصلا على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس .ويتبع أسلوب القياس المباشر مثلا في قياس تكلفة ألة وذلك من خلال ثمنها المثبت على فاتورة الشراء .

ثانيا : أساليب قياس مشتقة أو غير مباشرة :

عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الإقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة ،حينئذ لابد من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة ،فمثلا إذا تم تثمين أجزاء ألة كلا على حدى تمهيدا لتحديد التكلفة الإجمالية لها ، ففي هذه الحالة لابد للوصول للتكلفة من خلال عملية إحتساب تضم فيها أثمان الأجزاء معا للوصول بعد ذلك إلى تكلفة الألة كوحدة .

ثالثا: أساليب القياس التحكمية :

تشبه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة .ولكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في أنه بينما توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشر ،فإن أساليب القياس التحكمية تفتقر إلى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لأثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس .

٣-٤ صعوبات القياس المحاسبي :

يمثل القياس المحاسبي أحد أهم المشكلات المحاسبية التي واجهت ،ولا تزال تواجه مجتمع المعرفة المحاسبي .وتنجم هذه المشكلات عن مجموعة من العوامل أهمها : (فخر وأخرون،٢٠٠٦) .

١- عدم وضوح الإطار الفكري الناظم للقياس المحاسبي .
٢- تعدد أغراض القياس المحاسبي وتبدل ظروفه .
٣- صعوبة إجراء القياس لبعض الأحداث الإقتصادية .
٤- إختلاف وتباين كفاءة القائمين بعمليات القياس .
٥- تعدد بدائل القياس وصعوبة إختيار البديل المناسب .

٣-٥ القياس المحاسبي للموارد البشرية :

ظهرت دراسات عديدة تستهدف قياس الموارد البشرية ،وعلى الرغم من إختلافها في مناهجها إلا أنها تتفق وأهمية قياسه لما لذلك من أثار جوهرية على حسن أداء الوحدات المعرفية لمهامها . ولقد تمثل دور المحاسبين في قياس تكلفة وقيمة رأس المال البشري كمجموعات متجانسة فضلا عن دورهم في تقييم الأصول المادية المتاحة لها بتاريخ معين مستخدمين في ذلك الوحدات النقدية وغير النقدية ، فالقياس لا يذهب إلى تحديد قيمة المورد البشري بحد ذاته وشخصه بل يذهب إلى قياس تكلفة وقيمة المنافع التي يتوقع أن يعطيها خلال عمله ، ويعزى السبب إلى عدم وجود الإمكانيات في تقدير قيمته بمال ،فهو أرقى وأغلى مخلوق في الوجود (الغبان ،٢٠٠٩) . ويواجه المحاسب في مجال قياس الموارد البشرية مشاكل ذات وجهين :
يتمثل الأول :في المشاكل المتصلة بقياس تكلفة الإستثمار في هذه الموارد وكيفية تخصيصها أو إستهلاكها على مدار الفترات المالية المتتالية . ويتمثل وجهها الثاني : بتقييم هذه الموارد بالمفهوم الإقتصادي للقيمة . وإذا كان الوجه الأول على صلة بأغراض التقارير المالية

الخارجية ،فإن الوجه الثاني على صلة بأغراض التقارير المالية الداخلية .ويمكن تصنيف أساليب القياس المتبعة في محاسبة الموارد البشرية في مجموعتين رئيسيتين ،تقوم المجموعة الأولى على مايعرف بمدخل التكلفة في حين تقوم المجموعة الثانية على مايعرف بمدخل القيمة ويتوقف إختيار المحاسب لأي من هذين المدخلين على الأغراض المقصودة من عملية القياس .

٣-٥-١ أساليب قياس الموارد البشرية التي تعتمد على التكلفة :

أ- أسلوب التكلفة التاريخية :

يستخدم هذا الأسلوب في قياس تكلفة الموارد البشرية على نفس الأسس المتبعة في قياس تكلفة الموجودات المادية أو الطبيعية وبموجبه تقسم تكلفة الموارد البشرية إلى جزئين رئيسيين : (مطر والسويطي ،٢٠١٢).

<u>تكاليف إيرادية :</u> هي بمثابة نفقات تشغيل وصيانة هذه الموارد وتشكل الرواتب الجانب الرئيسي منها وتحمل لايراد الفترة الجارية .

<u>تكاليف رأسمالية :</u> تحمل لإيرادات الفترات اللاحقة بمعدل رسملة معين .وتشمل الإستثمار المبدئي في هذه الموارد مع النفقات الإضافية التي ينفقها المشروع بقصد تحسين إنتاجيتها .

وفي حالة إتباع هذا الأسلوب لابد من مراعاة إعتبارين :

الأول : يتعلق بتحديد الأساس أو المعيار الذي يتم بموجبه فرز ماهو إيرادي من نفقات الموارد البشرية وماهو رأسمالي .

الثاني : يتعلق بتحديد المعدل المناسب لرسملة هذه النفقات .

ويتفق الباحثون عموما في هذا المجال على رسملة البنود التالية من عناصر تكلفة الموارد البشرية : (مطر والسويطي ،٢٠١٢) .

١- تكاليف التوظيف : Recruitment Costs

وتشمل نفقات إعلانات التوظف ،والعمولة المدفوعة للوكالات المتخصصة في إستئجار الموظفين ،ونفقات سفر اللجان المكلفة بمقابلة الموظفين .

٢- تكاليف الإختيار : selection Costs

وتشمل نفقات المقابلات ،والإختبارات التي تجري للمتقدمين للوظائف المعلن عنها .

٣- تكاليف الإستئجار :Hiring and Placement Costs

وتشمل جميع الأموال التي تنفق على الموظفين الذين يتم إختيارهم أو إستئجارهم من بين المتقدمين ،وذلك من مراكز تواجدهم إلى مراكز عملهم إستعدادا لمباشرة العمل .

٤- تكاليف التكيف مع جو العمل الوظيفي :Orientation Costs

وتشمل النفقات المدفوعة لتعريف الموظف بجو العمل والتكيف معه ، بما في ذلك تعريفه بالسياسات والإجراءات والمنتجات وكذلك بالألات أو الأدوات التي سيستخدمها في عمله .

٥- تكاليف التدريب : Training Costs

وتشمل نفقات تدريب الموظفين لأداء الوظائف التي سيشغلونها عند إلتحاقهم بالمشروع ، وكذلك نفقات المشرفين على برامج التدريب ، كما يجب أن تتضمن هذه النفقات الخسائر المترتبة على إنخفاض مستوى الإنتاج خلال فترات التدريب .

٦- تكاليف تطوير وتنمية قدرات الموظفين : Development Costs

وتشمل ماينفق بقصد تنمية وتطوير خبرات ومهارات الأفراد ،وذلك بهدف إعدادهم وتهيئتهم لشغل وظائف أعلى في السلم الوظيفي ،مثل نفقات الدورات الأكاديمية ، والندوات ، والبرامج الجامعية ،والبعثات الدراسية .

هذا ويتم وفق هذا المدخل رسملة تكاليف البنود التالية : (الغبان ،٢٠٠٩) .

- الإعلان عن الوظائف الشاغرة و الإستقطاب للموارد البشرية الجديدة للوحدة متضمنة أتعاب لجنة الإستقطاب وتكاليف سفرهم وأية مصاريف أخرى ذات الصلة .
- إجراء المقابلات والإختيار من أجل تحديد من تمنح له الوظيفة من الموارد البشرية المرشحة لها .
- التوظيف التي تتحملها الوحدة المعرفية في سبيل الحصول على موارد بشرية جديدة في التنظيم الإداري .وما يرتبط بها من تكاليف غير مباشرة كالعلاوات والترفيعات والمكافأت والحوافز .
- الإعارة والتنسيب والبعثات والزمالات والإجازات الدراسية داخليا وخارجيا التي يتم تحملها التوجيه اللاحق لمرحلة التعيين في الوحدة المعرفية .
- برامج التدريب والتأهيل للمورد البشري في الداخل والخارج لوضعه في مستوى الأداء المتوقع منه عند قيامه بوظيفة معينة متضمنة التكاليف المباشرة وغير المباشرة سواء للمدربين أو المتدربين .

وبعد أن تتم رسملة التكاليف أعلاه يصبح من الضروري إختيار أساس معياري للإطفاء بتخصيص هذه التكاليف للحسابات الشخصية للمديرين أو الافراد العاملين .ويكون الإطفاء على أساس العمر المتوقع للمورد البشري على أن لايزيد عن عمر المنظمة . ولمواجهة عدم التأكد يجري مراجعة دورية وتحديث مستمر للأساس المتبع في إطفاء كلف الموارد البشرية ،إذ يتمثل الهدف هنا بالأتي : (الهيتي ،٢٠١٠) .

١- حصر التغييرات المادية المهمة التي تحصل للأفراد كالتدهور الصحي والتي تبرر الشطب أو إجراء تغييرات في أساس الإطفاء .
٢- حصر التغييرات في متطلبات العمل والمواقع الوظيفية التي قد تؤدي إلى تقادم أو إطفاء الجزء المتبقي من كلفهم أو شطبها حسب المنصب الجديد .
٣- حصر تنقلات الأفراد بين الأقسام ،الأمر الذي يستدعي إعادة تجميع أرصدة هذه الأصول لأغراض محاسبة القسم .
٤- حصر الإستقالات أو ترك العمل التي يجب أن تسجل كخسائر تستقطع من الأرصدة غير المستنفذة أو التي يتم إطفاؤها .

مزايا وعيوب مدخل التكلفة التاريخية لقياس الموارد البشرية :

يتميز مدخل التكلفة التاريخية في قياس رأس المال البشري بالسمات الأتية : (عمارة ،٢٠٠٤) .

١-السهولة والبساطة في التطبيق ،حيث يتحدد عملها في تجميع التكاليف الفعلية المرتبطة برأس المال البشري والتي تم إنفاقها فعلا بوعاء كلفوي واحد .
٢-المفاضلة بين الإستثمارات البديلة لأن وجود نظام محاسبي متخصص سيساعد الإدارات من الإجابة على التساؤلات الخاصة بمقدار المبالغ المستثمرة والعائد المتوقع ليتسنى المفاضلة بين البدائل .
٣-يتماشى المدخل مع مبدأ التحقق عند تحديد الدخل ومن خلال زيادة النقدية أو حقوقها على التكلفة التاريخية للموارد المستخدمة فيها وبشكل عام فإنها تتماشى مع الأسلوب التقليدي في المحاسبة .
٤-الموضوعية في القياس ،حيث أن المحاسبة يجب أن تركز على الأدلة الموضوعية من غير الشخصية والتي يمكن التحقق منها ،فالتكاليف الفعلية يمكن التحقق منها وبالتالي يمكن تحديدها .

وبالرغم مما يتصف به المدخل من ميزات فإن له نقاط ضعف لعل من أهمها الأتي : (عمارة ،٢٠٠٤)

١- عدم المقدرة على إظهار التغيرات التي تطرأ على قيم رأس المال البشري ، وهذا ما إعتبر كنقطة ضعف تعد بموجبها مضللة في إظهارها النتائج والتي سوف لا تتماشى مع التغيرات المستمرة في الأسعار وقت التضخم وتفاوت التكلفة الإقتصادية لرأس المال البشري .

٢- عدم الإفصاح الحقيقي لقيمة رأس المال البشري بين تاريخ الإنفاق الفعلي للحصول عليه وبين التاريخ اللاحق والمرتبط بتحديد القيمة الحقيقة له ،وذلك بسبب إغفال أي زيادة أو إطفاء في قيمته والتي إن حصلت فإنها ستكون ذاتية وبدون أي علاقة إرتباط مع الإنتاجية للموارد البشرية سواء بالزيادة أو النقصان ،مما يؤدي إلى عدم ظهور المركز المالي بالقيمة الحقيقية .

٣- بقاء رأس المال البشري على مقدرته وكفاءته رغم نهاية المدة المخصصة لإطفاء التكاليف المرتبطة به ذلك الأمر الذي سيؤدي إلى التعارض بين قيمتين ،الأولى قيمة حقيقية تمتلكها الموارد البشرية وموجودة بالفعل رغم نهاية العمر الإنتاجي لها ، والثانية قيمة دفترية غير ظاهرة بالسجلات بسبب إطفائها بالكامل على سنوات الإستفادة منها .

٤- لاتعبر التكلفة التاريخية للموارد البشرية عن الطاقة الإنتاجية لها ، والتي لايمكن بدونها إعتبارها رأس مال بشري كما أن قيمتها تتغير سواء بالزيادة لإكتساب قدرات جديدة أو بالنقصان بسبب تقدم السن مما يؤدي إلى وجود عائد غير سليم لقيمته الإستثمارية .

ب- تكلفة الإستبدال (تكلفة الإحلال):

وهي تقدير التكلفة التي ستتحملها المنشأة لإحلال موارد بشرية جديدة بدلا من مواردها الحالية . ونميز نوعين من تكلفة الإستبدال : الإستبدال الوظيفي والإستبدال الشخصي (حنان ،٢٠٠٣).

أ- الإستبدال الوظيفي : إن تكلفة الإحلال الوظيفي هي التضحية بالموارد الإقتصادية التي ستتحملها المنشأة في سبيل إحلال شخص محل شخص أخر يشغل وظيفة معينة في التنظيم بحيث يكون البديل قادرا على القيام بنفس المهام وتقديم نفس الخدمات اللازمة لهذه الوظيفة وتتضمن تكلفة الإحلال الوظيفي ثلاثة عناصر : تكلفة الحصول وتكلفة التعلم وتكلفة ترك الخدمة .

ب- تكلفة الإستبدال الشخصي : وهي تقدير التكلفة (تكلفة الحصول فقط) التي ستتحملها المنشأة في سبيل إحلال شخص محل شخص أخر يكون قادرا على تقديم مجموعة الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي .

مزايا وعيوب مدخل التكلفة الإحلالية :

يتميز مدخل التكلفة الإحلالية بالسمات الأتية : (علي ،٢٠٠٣) .

- عدم بقاء التكلفة على حالها بل ستعدل على أساس التغيرات المحتملة بالأسعار الجارية وليس التكلفة التاريخية بعبارة أخرى فان هذا المدخل يعد بديل جيد للمدخل السابق لمراعاته التغيرات في الأسعار .
- إستخدام التقديرات المعيارية لعناصر التكلفة الإحلالية الوظيفية ، والتي ستمكن من تخطيط الموارد البشرية العاملة بإيجاد تقديرات لتكاليف الحصول عليها لمختلف الوظائف ، وترشيد عملية إتخاذ القرارات ومن خلال مقارنتها مع التكاليف الفعلية لتوظيفها وتدريبها والتعرف على الإنحرافات الحاصلة عما هو مخطط .
- توفير المعلومات المرتبطة للموارد البشرية للأغراض الإدارية والتي تستخدم كمتمم للنظام المحاسبي .
- البساطة والوضوح في تحديد عناصر التكلفة الإحلالية الوظيفية ، والتي ستنعكس على إمكانية إحتسابها ورسملتها لإعتمادها على المتوقع إنفاقه في المستقبل بصرف النظر عن التكاليف الفعلية .
- المساعدة في إتخاذ القرارات الخاصة بنوعية الموارد البشرية في ظل رأس المال البشري المطلوب توظيفها وفي إختيار برامج التدريب سواء أكان داخل نطاق العمل أو خارجه والتي تتناسب مع مؤهلاتها .

وكما تتلخص عيوب هذا المدخل بالنقاط الأتية : (علي ،٢٠٠٣) .

- إنعدام الموضوعية في بعض الأحيان ،حيث يتم الإعتماد على التقديرات الذاتية في تقويم الأصول البشرية ضمن رأس المال البشري ، وخير مثال على ذلك إذا طلب من مسؤول ما عن أحد الأقسام بتقديم تكاليف الإحلال الوظيفية للأصول البشرية العاملة لديه فإنه سيغالي في تقدير تكاليفها ،فقد يعمل على رفع قيمتها إلى عدة أضعاف لكونها تتضمن عنصر عدم التأكد

وتتعامل مع المستقبل ،وعليه فقد تكون قيمة أصل بشري معين بالنسبة للوحدة المعرفية أعلى من تكلفة إحلاله الوظيفية المخصصة له .

- صعوبة القبول بالتقديرات المعادلة والموضوعة لتكاليف إحلال رأس المال البشري من الناحية المحاسبية ،مما يتوجب العمل على تصحيحها وذلك بدراسة العوامل المؤثرة عليها كالإنتاجية ،وقابلية الأداء ،ودرجة الإخلاص والوفاء والمواقع التي ينتقل فيما بينها خلال أداءه العمل .وهذا يصعب من حسابها ،كونها تخضع للكثير من التغييرات الداخلية والخارجية والتي يمكن أن تجبره على ترك العمل في أي وقت كان .
- عدم وجود أصول بشرية متماثلة بالأداء مع الأخرى بالوحدة المعرفية الواحدة والواجب تقدير قيمتها بسبب عدم وجود السوق المخصص لبيع وتبادل الأصول البشرية ضمن رأس المال البشري ،فضلا عن ذلك فإن نموذج التكلفة الإحلالية الوظيفية يتضمن تكلفة الفرصة البديلة والتي من الصعب إستخدامها كمقياس بديل لقيمتها .

ج - طريقة تكلفة الفرصة البديلة "المزايدة التنافسية " :

تستخدم في هذه الطريقة مفهوم تكلفة الفرصة البديلة أي التكلفة التي تتحملها المنشأة لتغيير الإستخدام الحالي للموارد البشرية إلى إستخدام أخر بديل سميت بالمزايدة التنافسية ويقوم بمقتضاها مدراء الأقسام بإجراء مزايدة على خدمات الأفراد الذين يعملون معهم ذو الكفاءات الخاصة ويمكنهم العمل في كل قسم من هذه الأقسام وذلك للوصول إلى قيمة الفرد عند إستخدامه في عمل بديل كأساس لحساب قيمة هذا الفرد كأصل من أصول المنشأة ويستخدم أعلى سعر في المزايدة كتعبير عن قيمة الفرد . حيث إن هذا السعر هو الممثل للتقدير المالي الذي يعبر عن أحسن إستخدام لخدمات هذا الفرد ويتم تخصيص الفرد للعمل بالقسم الذي يحصل فيه على أعلى سعر وتضاف قيمة أو سعر هذا الفرد إلى مجموعة الإستثمارات المخصصة لهذا القسم (الحيالي ،٢٠٠٤) .

مزايا وعيوب مدخل تكلفة الفرصة البديلة :

يمكن التعرف على أهم المزايا الخاصة بالمدخل أعلاه من خلال الأتي : (الغبان ،٢٠٠٩).

١- تقديم أساس كمي لتخطيط وتطوير وتنمية الأصول البشرية العاملة ضمن رأس المال البشري داخل الوحدة المعرفية ويمكن الإسترشاد به في توزيع بين إستخداماتها البديلة لضمان تفاعلها فيما بينها .

٢- المساعدة في الحصول على الموارد البشرية ذات المهارة العالية ورعايتها من قبل المسؤولين عن طريق تحفيزها ومكافئتها والعمل على صيانتها وبالشكل الذي يساعد في المحافظة على بقائها داخل الوحدة وعدم التفريط بها .فالمدير الناجح هو الذي سيتمكن من تحقيق كل ماتقدم .

٣- تستند إلى مفهوم المزايا التنافسية التي تؤكد على أن مديري مركز الإستثمار يتنافسون فيما بينهم من أجل الحصول على الموارد البشرية النادرة ضمن رأس المال البشري والتي ستعود بالأرباح العالية عن طريق الخدمات التي تقدمها . بعبارة أخرى فإن المبلغ الذي يدفع للحصول على الموارد البشرية المؤهلة ضمن رأس المال البشري مثل حوافز العمل سيمثل كلفة فرصية بديلة لذلك المورد البشري وسيدخل في حساب معدل العائد على الإستثمار المتوقع منه .

وتتركز الإنتقادات الأساسية الموجهة للمدخل بالنقاط الأتية : (الغبان ،٢٠٠٩) .

١- الإقتصار بالإهتمام على الأصول البشرية الماهرة والنادرة ضمن رأس المال البشري والتي تجعل الطلب عليهم أكثر من العرض وإهمال رعاية الأصول البشرية ذات المؤهلات الإعتيادية والتي يتم الحصول عليها ببساطة من خارج الوحدة .

٢- الإبتعاد عن الواقعية ،حيث لا مجال للمتاجرة بالأصول البشرية وتحديد قيمتها للتعرف على القيمة الحالية للمكاسب المختلفة المتوقعة من إستخدامه من خلال الإستخدامات البديلة لإستخدامهم الحالي ومن جهة أخرى تقوم الطريقة على أساس الفرصة الضائعة غير المحققة .

٣- عدم الإمكانية في تحديد مدى صلاحية الأصل البشري للقسم ضمن رأس المال البشري الذي حصل عليه من خلال إعطاء أعلى العطاءات والأسعار والقيمة الحالية للمكاسب المتوقعة من إستخدامه البشري . حيث يفترض أن تتحد قيمته على أساس قياس مقدرته الفعلية وقابليته الإنتاجية وليس على مبلغ المزاد.

٣-٥-٢ أساليب قياس الموارد البشرية التي تعتمد على القيمة :

ترى كل النظريات الإقتصادية الخاصة بالقيمة أن معيار تحديد القيمة هو القدرة على تقديم خدمات أو منافع اقتصادية في المستقبل ، وفيما يأتي أهم نماذج قياس وتقدير الموارد البشرية التي تعتمد على القيمة : (حمادة ،٢٠٠٢)

١-نموذج الشهرة غير المشتراة Roger Hermanson .

٢-نموذج المزايدة التنافسية Hekimian Jones .

٣-نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية Lev & Chatz's .

٤-نموذج القيمة الإقتصادية Pyle , and Flamholtz .

٥-نموذج تقويم المكافأت المستقلة Flamholtz .

٦-نموذج Likert للعلاقة بين السبب والتدخل والنتيجة النهائية .

٧-نموذج الأبعاد الخمسة Mayers and Flowers .

٨-نموذج المنافع الصافية المعادلة لظروف التأكد والمحسومة لأوغان .

وسنكتفي بشرح طريقة الشهرة غير المشتراة (المستترة) .

طريقة الشهرة غير المشتراة (المستترة) :

تقوم هذه الطريقة على أساس إتخاذ الأرباح التي تزيد عن المتوسط العادي للأرباح السائدة (الأرباح غير العادية) أساس للتقييم ، وذلك عن طريق رسملة هذه الأرباح الزائدة وإعتبارها ممثلة للموارد البشرية في المنشأة ، وهذه الطريقة تتجاهل الكفاءة التي تستغل بها الأصول الأخرى ، بالإضافة إلى أن قيمة الموارد البشرية لا ترتبط بمسألة تحقيق أو عدم تحقيق أرباح ، حيث توجد قيمة لهذه الموارد في المنشأة سواء حققت أرباحا أو لم تحقق (الحيالي ،٢٠٠٤).

٣-٥-٢ أسلوب تقييم الموارد البشرية في الفقه الإسلامي :

ينصب التقييم الإسلامي لقيمة الفرد في الشركة على أساس إعتباره شريكا فيها يقدم عمله كحصة في رأس مالها ، وليس بإعتباره أجيرا يعمل بها ، وفي هذه الحالة لا يتقاضى الشريك بالعمل أي أجر أو مرتب مقابل عمله بل يقتسم الربح الناتج من مزاولة الشركة لأعمالها طبقا لطريقة توزيع الأرباح والخسائر التي يتفق عليها الشركاء والتي ينص عليها عقد التكوين . وتتفق أقوال فقهاء المذاهب إلى وجوب ذكر نصيب الفرد (حصة العمل التي يقدمها)من الأرباح في عقد إنشاء الشركة وهذا لايمكن الوصول إليه إلا إذا تم تقييم حصة العمل التي يقدمها الفرد لدى أفراد عقد الشركة أي أن تقييم الحصص هو الأساس في تقدير نصيب الربح (حسن ،١٩٨٩).

الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية

٣-٦ مفهوم الإفصاح المحاسبي :

تعود الجذور التاريخية الحديثة لمفهوم الإفصاح إلى بدايات تأسيس الشركات المساهمة العامة في القرن التاسع عشر ، وإنفصال الملكية عن الإدارة والقبول بمفهوم المسؤولية المحدودة للشركاء ، مما تطلب حينذاك سن تشريعات وقوانين لهذه الشركات ، وإلزامها بتدقيق بياناتها المالية من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل ومحايد ، ومن ثم إلزامها بنشر قوائمها المالية بصفة دورية (مطر والسويطي ،٢٠١٢).وإن مفاهيم الإفصاح المحاسبي قد إختلفت من مرحلة إلى أخرى وفق المراحل التي مر بها الفكر المحاسبي ، إذ يتضمن كل مفهوم الكيفية التي يمكن للوحدات المحاسبية أن تتبعها لبناء إفصاح محاسبي يتوافق مع متطلبات المعايير المحاسبية ويلبي إحتياجات الهيئات المشرفة على أسواق رأس المال ومستخدمي القوائم والتقارير المالية . كما بين أن شكل ومحتوى القوائم والتقارير المالية قد يختلف جوهريا بإختلاف مفهوم الإفصاح المطبق ، إذ إن القوائم والتقارير المالية التي تعد وفقا لمفهوم الإفصاح الكافي من شأنها أن تختلف عن القوائم والتقارير المعدة وفقا لمفهوم الإفصاح العادل ،عن القوائم والتقارير المعدة وفقا لمفهوم الإفصاح الشامل . ويذكر (Belkaoui ,2004) أن هناك إجماعا في أدبيات المحاسبة على أن الإفصاح عن البيانات المحاسبية يجب أن يكون شاملا (Full Disclosure) وعادلا(Fair Disclosure) وكافيا (Adequate Disclousre) ، وقد قدم توضيحا لهذه المفاهيم يتمثل في أن الإفصاح الكافي يجب أن يتضمن على الحد الأدنى من المعلومات بحيث تكون القوائم المالية غير مضللة . وينطوي الإفصاح العادل على قيد أخلاقي يستلزم المعاملة المتوازنة بين مستخدمي المعلومات المحاسبية ، بينما الإفصاح الشامل يستلزم التعبير عن الأحداث الإقتصادية بدقة حتى نضمن عدم إخفاء أية معلومة جوهرية قد يؤثر على مصالح المستثمر العادي . ويخلص نفس الكاتب إلى القول بأنه يمكن النظر إلى العدالة كهدف أساسي يجب التركيز عليه في مواجهة الكفاية والشمول . وأما (أبو المكارم ،٢٠٠٢) فقد بين أنه يمكن الإستغناء عن المفاهيم الثلاثة للإفصاح ،وإستبدالها بمفهوم واحد هو "الإفصاح الفعال " بعد الفعالية تستهدف تحقيق الأهداف المرجوة . وقد صنفت (Verrecchia,2001) مفاهيم الإفصاح المحاسبي إلى ثلاثة هي :

١- مفهوم الإفصاح الترابطي:

ويربط هذا النوع بين كمية ونوعية المعلمومات المفصح عنها من قبل الشركة من جهة والإختلاف والتنوع في أنشطة المستثمرين الذين يتنافسون في سوق رأس المال من جهة أخرى .

ويتضمن هذا المفهوم الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم والتقارير المالية في إتخاذ قراراتهم بسوق الأوراق المالية .

٢- مفهوم الإفصاح الاختياري :

ويربط هذا النوع بين الظروف المصاحبة لإختيارات الإفصاح المتاحة للمديرين تلك غير المشروطة بقوانين أو تعليمات ، وإختياراتهم فيما يتعلق بالإفصاح عن معلومات متوافرة لديهم . ويتضمن هذا المفهوم الإفصاح عن المعلومات بالقوائم والتقارير المالية من جانب مديري الشركات والتي تكون متاحة لديهم وغير ملزمين بالإفصاح عنها قانونا .

٣- مفهوم الإفصاح الكفء :

ويربط هذا النوع بين الإفصاح عن المعلومات بالقوائم المالية وبيئة سوق الاوراق المالية بإفتراض أن حوافز الإفصاح تكون خارجية المنشأ . ويتضمن هذا المفهوم الإفصاح عن المعلومات بالقوائم والتقارير المالية التي تضمن كفاءة سوق الأوراق المالية بغض النظر عن حوافز إدارة الشركات عند الإفصاح عن تلك المعلومات .

أما (Rikanovic,2005) فقد قسم مفاهيم الإفصاح إلى ثلاثة أقسام مختلفة وهي :

١- مفهوم الإفصاح القائم على السيولة:

وهو مبني على إفتراض أن تخفيض التباين في المعلومات بين مختلف أنواع أصحاب المصالح من خلال رفع مستوى الإفصاح يزيد من سيولة الورقة المالية (يمكن تقدير سيولة الورقة المالية من خلال حجم تداولها في سوق الأوراق المالية) ويجعل المستثمرين بها على ثقة بأن أسهم هذه الشركات مسعرة بطريقة عادلة .

٢- مفهوم الإفصاح القائم على التوسع في نشر المعلومات :

وهو مبني على إفتراض أن نوعية المعلومات المالية وغير المالية التي تقوم الشركات بإنتاجها للإستخدام من قبل أصحاب المصالح هي متشابهة لكل الأوراق المالية ،أما الفروق بينها فتتمكن في إدراك هؤلاء لهذه المعلومات إمكانية وصولهم إليها . إذ إن المستثمر عادة يختار الأوراق المالية التي يعرف عنها جيدا لتكون ضمن محفظته ، أما الأوراق المالية التي لا يسمع بها كثيرا أو تلك التي تكون غير واضحة ضمن البيئة الإستثمارية فمن المتوقع أنها لن تكون من ضمن إختياراته .

٣- مفهوم الإفصاح القائم على التقدير :

وهو مبني على إفتراض أن كمية المعلومات المتاحة للمستثمرين تختلف من ورقة ماليه إلى أخرى ، وأن هذا الإختلاف ينتج فروقا في المخاطر التي يقدرها أصحاب المصالح لكل ورقة من الأوراق المالية ويؤثر ذلك بشكل مباشر على العائد الذي يطلبه المستثمرون .

ويرى الباحث أنه على الرغم من أن مفاهيم الإفصاح تبنى على مجموعات مختلفة من الفرضيات إلا أنها جميعا تصف نفس الظاهرة وهو أن تظهر القوائم المالية جميع المعلومات الرئيسية التي تهتم الأطراف الخارجية عن المشروع والتي تساعدها على إتخاذ قراراتها الإقتصادية بصورة رشيدة ولكن ليس من زاوية واحدة وإنما من عدة زوايا ولهذا فإنها ليست منفصلة عن بعضها وإنما مكملة الواحدة للأخرى .

٣-٧ الإفصاح المحاسبي عن الإنفاق على الموارد البشرية :

إن الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية يستند إلى الإنفاق الفعلي أو المحتمل على فئات الموارد البشرية التي تحقق خاصيتي الموضوعية والموثوقية. وفيما يلي ملامح الإفصاح عن الموارد البشرية التي تستند إلى الفترة التي تغطيها المنافع الناتجة على الموارد البشرية (المعموري ،٢٠١٢) .

أولا: مدخل الرسملة (مدخل العقود والرواتب والمزايا المرتفعة) :

يقوم هذا المدخل على رسملة الزيادة في رواتب ومزايا العاملين التي تؤدي إلى تحقيق منافع إقتصادية مستقبلية تمتد لأكثر من سنة مالية واحدة ،إذ إنه على الرغم من أهمية تنمية كافة فئات الموارد البشرية إلا أن هذا المنهج يوجه الإهتمام إلى فئة خاصة من الموارد البشرية وهي الفئة التي تمتلك الخبرة والمعرفة والقدرة على الإبداع ويتوقف عليها نمو وإزدهار الوحدة الإقتصادية، إن رواتب ومزايا هذه الفئة المتميزة من الموارد البشرية تقسم إلى قسمين أولهما رواتب ومزايا ترتبط بالمنافع المتحققة لنفس سنة الإنفاق ، وإن هذا القسم يعد مصروفا إيراديا يحمل على كشف الدخل ، بينما يمثل القسم الثاني رواتب ومنافع ترتبط بالمنافع التي ستتحقق مستقبلا ، وإن هذا القسم يعد مصروفا رأسماليا يحمل على حساب رأس المال البشري إستنادا للقيمة الحالية المقدرة في الرواتب والمزايا المقدمة لهذه الفئة خلال فترة العقد المحددة عن متوسط رواتب ومزايا العاملين الذين يمتلكون تأهيلا علميا وعمليا مماثلا وفي القطاع نفسه . وفي هذا المنهج يتم إطفاء حساب رأس المال البشري إستنادا إلى الفرق بين صافي القيمة الحالية أول المدة وصافي القيمة الحالية أخر المدة مع مراعاة الزيادة أو الإنخفاض في رأس المال الفكري خلال الفترة المالية .

ثانيا : مدخل الإنفاق الإيرادي :

يقوم هذا المدخل على تحميل الإنفاق الفعلي لتطوير كافة الموارد البشرية على الحسابات ذات العلاقة ويتم إغلاقها في كشف الدخل ، وإن من هذه الحسابات المرتبطة بهذا المدخل هي الرواتب ،المخصصات ، التدريب وغيرها من الحسابات ، ومن هنا يجب التفرقة بين الإنفاق على البحث والتطوير المتعلقة بتقديم منتجات جديدة أو تطوير المنتجات الحالية وتدريب العاملين ذي المردود خلال السنة المالية للإنفاق والتي تعالج وفق المعايير المحاسبية ذات العلاقة ، وبين الإنفاق لتطوير الموارد البشرية ذات المردود المستقبلي الذي سيحمل على حساب رأس المال البشري والتي سيتم إطفائها على فترة زمنية لا تتجاوز خمسة سنوات لسببين أولهما إن تطوير الجوانب المعرفية والمهارية تتطلب إستمرارية التطوير لمواكبة إستمرار التطور التكنولوجي والتطور في كافة مجالات الحياة ، وثانيهما إن المعارف والمهارات غالبا ماتفقد أهميتها وأثرها خلال خمس سنوات ، ومن الممكن أيضا إعتماد طريقة القسط الثابت لتحقيق سهولة التطبيق .

ويرى الباحث أن مدخل الرسملة يعد مدخلا مقبولا للشركات التي تهتم مباشرة بالفئة المتميزة من العاملين .ويعتبر هذا المدخل أن الإستثمار في هذه الفئة المتميزة وتنميتها يعد أمرا ضروريا ويعتمد عليه بقاء الشركة وإستمرار نموها وتطورها . وأما مدخل الإنفاق الإيرادي فهو مقبول وممكن التطبيق في الشركات التي تهتم بتطوير كافة فئات العاملين وأن بقاء الشركة وإستمرار نموها وتطورها يعتمد على التفاعل والتكامل بأفضل ما يمكن بين كافة فئات العاملين ولمختلف مستويات التنظيم والذي يحقق منافع في نفس سنة الإنفاق .

٣-٨ طرق التقرير عن الموارد البشرية :

هناك أربع طرق يمكن إستخدامها للإفصاح عن البيانات الخاصة بالموارد البشرية في القوائم المالية المنشورة هي : (فخر وأخرون ،٢٠٠٦) .

الطريقة الأولى : تقرير رئيس مجلس الإدارة :

يتضمن عادة تقرير رئيس مجلس الإدارة إلى الهيئة العامة للمساهمين بيانات عن الإستثمار في الموارد البشرية ، والتي قد تكون أهم من البيانات عن الإستثمار في الأصول المادية ،وذلك كأسلوب مؤقت لحين تطبيق نظام متكامل للمحاسبة عن الموارد البشرية ،وهذه البيانات تتعلق بالإنفاق على الموارد البشرية خلال السنة المالية الحالية ، لما لهذه المعلومات من أهمية للمستثمرين والمحللين الماليين في تحديد مدى إهتمام الإدارة بتنمية الموارد البشرية لكونه عاملا هاما من عوامل تحقيق الربحية في الأجل الطويل. كما يجب أن يشمل تقرير رئيس مجلس

الإدارة على معلومات عن دوران العمل سواء من ناحية التكلفة أو العائد ، ومن المهم أيضا تقديم البيانات عن دوران العمل بالنسبة لفئة المديرين أو المختصين الفنيين الذين تركوا العمل وإتجهوا للعمل بالمنشأت المنافسة أو للقيام بأعمال حرة ، وأثر ذلك في الخسارة التي تحقق بالمنشأة من جراء ذلك .

الطريقة الثانية :قائمة الإستثمارات المعنوية :

أوصى بهذه القائمة مكتب أرثر إندرسون وشركاه للمحاسبة والمراجعة ،إذ إقترحت هذه الطريقة على الشركات التي تنفق مبالغ كبيرة على الإستثمارات المعنوية ،أو على الأفراد بأن تقوم بإعداد قائمة بالإستثمارات المعنوية ،وعلى أن يظهر الإنفاق على الإستثمارات بما فيها الموارد البشرية كتبويب مستقل عن قائمة الدخل. ويجب أن تظهر هذه القائمة الأنواع المختلفة من الإنفاق والتي تشترك في أنها معنوية ، ويمكن أن ترفق بهذه القائمة ملاحظات تفسيرية لوصف طبيعة النفقة وظروف المنشأة وغير ذلك من المعلومات الخاصة بذلك .

ومن مزايا هذه الطريقة بأنها تقدم للمستثمرين معلومات عن الإستثمارات في الموارد البشرية كما أنها تتجنب مشكلة إستنفاذ الإستثمارات في الموارد البشرية إذا إعتبرت أصولا ثابتة .

إلا أنه من ناحية أخرى فإن هذه الطريقة لا تؤدي إلى أية تحسينات في قائمة المركز المالي ، التي تبقى غير ممثلة للحقيقة ،وكذلك الأمر بالنسبة لقائمة الدخل التي تقفل فيها كافة النفقات الخاصة بالموارد البشرية كنفقات جارية ،ممايؤدي إلى أن معدل العائد على الإستثمار لايمثل الواقع الحقيقي .

الطريقة الثالثة : القائمة المالية غير المدققة :

يتم بموجب هذه الطريقة عرض المعلومات عن الإستثمارات في الموارد البشرية في قوائم مالية أولية لاتخضع لمراجعة وتدقيق مدقق الحسابات الخارجي للشركة ، وتكون هذه القوائم المالية معدة وفقا لمبادئ محاسبة الموارد البشرية ،وتكون ملحقة بالقوائم المالية الأساسية للشركة والتي تكون مراجعة ومدققة من قبل مدقق الحسابات ،إلا أنه يجب على مدقق الحسابات أن يضمن تقريره معلومات على أن تلك القوائم المالية الأولية ليست معدة وفقا للمبادئ المحاسبية التقليدية ، وإنما وفقا لمبادئ محاسبة الموارد البشرية إلا أنها غير مراجعة من قبل مدقق الحسابات .

ويمكن الإستفادة من القوائم المالية الأولية في تقييم أداء المنشأة حيث تتضمن البيانات اللازمة عن النفقات على إستثمارات المنشأة في إستقطاب وإختيار الموارد البشرية وتعيينها وتدريبها وتنميتها .

الطريقة الرابعة :دمج الإستثمارات في الموارد البشرية ضمن القوائم المالية المنشورة :

تقوم هذه الطريقة على دمج المعلومات عن الإستثمارات في الموارد البشرية مع الإستثمارات المالية ضمن القوائم المالية المنشورة التي يتم مراجعتها من قبل مدقق الحسابات الخارجي ، وذلك وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

إذ يتوجب بموجب هذه الطريقة رسملة الإستثمارات في الأصول البشرية ،ويتم إستنفاذها على مدى العمر الإنتاجي المتوقع لهذه الأصول ، وتجدر الإشارة إلى أن هذه الطريقة قد تم تطبيقها في عدد محدود من الشركات ، والسبب في ذلك كما ورد في الرأي الصادر عن لجنة المحاسبة عن الموارد البشرية المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية بأن المشكلة تتمثل حتى الأن في التطبيق .

ويقفل بموجب هذه الطريقة مبلغ إستنفاذ الموارد البشرية في قائمة الدخل . أما القيمة غير المستنفذة عن الإستثمارات في الموارد البشرية فتظهر في قائمة المركز المالي ضمن مجموعة الأصول طويلة الأجل .

الفصل الرابع

منهجية الدراسة

٤-١ المقدمة .

٤-٢ منهج الدراسة.

٤-٣ مصادر جمع البيانات.

٤-٤ التعريف بأداة الدراسة .

٤-٥ مجتمع وعينة الدراسة .

٤-٦ الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات .

٤-٦-١صدق أداة الدراسة .

٣-٧-٢ ثبات أداة الدراسة .

٤-٧ خصائص عينة الدراسة.

٤-١ مقدمة :

تناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة، وأساليب جمع البيانات ، والتعريف بأداة الدراسة ، وصدقها ، وثباتها ، كما يتضمن مجتمع وعينة الدراسة ، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات ، وخصائص عينة الدراسة.

٤-٢ منهج الدراسة :

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي ، وذلك باستخدام الأسلوب التطبيقي بهدف جمع البيانات وتحليلها ، واختبار الفرضيات . ويعرف هذا المنهج بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث، وظواهر ، وممارسات موجودة ، ومتاحة ، وقياسها كما هي دون تدخل الباحث في مجرياتها ويستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصفها ويحللها (المدلل، ٢٠٠٧) وهذا ينطبق على طبيعة الدراسة الحالية ، ويتناسب معها.

٤-٣ مصادر جمع البيانات :

اتبعت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي ، وذلك من خلال جمع البيانات المتعلقة بـ (التحديات التي تواجه القياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في الشركات الدوائية في الأردن) ويتطرق هذا المنهج الى اسلوبين لجمع البيانات وهما :

١- المصادر الثانوية : وذلك من خلال قيام الباحث بمراجعة الكتب ، والمقالات العربية والأجنبية المتخصصة ، والدراسات المنشورة ورسائل الماجستير المتعلقة بنفس الموضوع ، وذلك من أجل توضيح المفاهيم المتعلقة بالدراسة ، وبيان متغيرات الدراسة ، وأسبابها، وتأثيرها ، ومن أجل وضع الفرضيات الخاصة بالدراسة و إثراء عملية المناقشة .

٢- المصادر الأولية : حيث تصنف الدراسة على أنها دراسة ميدانية لجمع البيانات الأولية، وتعتمد المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على وجهة نظر المدراء الماليين والمدراء العامين ورؤوساء أقسام المحاسبة والمحاسبين في الشركات الدوائية في الأردن حول (التحديات التي تواجه القياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في الشركات الدوائية في الأردن) ، ولإختبار الفرضيات تم إعداد إستبانة، حيث تم اعداد فقراتها بالإعتماد على الإطار النظري ذو العلاقة، والدراسات السابقة.

٤-٤ تعريف أداة الدراسة

تكونت أداة الدراسة من استبانة موضحة بالملحق رقم (١) تم تصميمها من قبل الباحث لتحقيق أهداف الدراسة، وتكونت الإستبانة من قسمين تمثلت فيما يأتي:

القسم الأول : هدف الى جمع البيانات الديمغرافية عن أفراد عينة الدراسة واشتملت على (المسمى الوظيفي ،التخصص العلمي حسب الشهادة ، المستوى التعليمي ، الفئة العمرية، عدد سنوات الخدمة)

القسم الثاني : تناول التحديات التي تواجه القياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في الشركات الدوائية في الأردن ، وتكونت من (٣١) فقرة تم تقسيمها الى (٣) محاور، وفيما يأتي توزيع هذه المحاور .

المحور الأول : يتعلق بقياس التحديات التي تواجه القياس في محاسبة الموارد البشرية ، ويتضمن (١٠) فقرات.

المحور الثاني: يتعلق بقياس التحديات التي تواجه الإفصاح في محاسبة الموارد البشرية ، ويتضمن (١٠) فقرات.

المحور الثالث: يتعلق بقياس التحديات التي تواجه الموارد البشرية باعتبارها أصل من أصول المنشأة ، ويتضمن (١١) فقرة.

واستخدم الباحث في أداة الدراسة مقياسا مكونا من خمس درجات (١-٥) من الإجابات حسب مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale)، وهو مقياس فئوي مكون من خمس درجات لتحديد درجة موافقة أفراد عينة الدراسة على كل فقرة من فقرات أداة الدراسة، وتحويلها إلى بيانات كمية يمكن قياسها احصائيا، و تم إعطائها الأوزان النسبية الظاهرة في جدول رقم (١) .

جدول رقم (١)
درجات مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) المستخدم في أداة الدراسة.

درجة المقياس	درجة الموافقة	الوزن النسبي
غير موافق بشدة	١	٠-٢٠%
غير موافق	٢	٢١-٤٠%
محايد	٣	٤١-٦٠%
موافق	٤	٦١-٨٠%
موافق بشدة	٥	٨١-١٠٠%

وفيما يتعلق بالحدود التي اعتمدتها هذه الدراسة لتحديد درجة أهمية كل فقرة من فقرات الدراسة عند التعليق على المتوسطات الحسابية للمتغيرات ، فقد استخدم معيار إحصائي يقوم على تقسيم الأوساط الحسابية إلى ثلاثة مستويات (مرتفعة، متوسطة، منخفضة) وبناء على المعادلة التالية:

طول الفئة = (الحد الأعلى – الحد الأدنى) / عدد المستويات

طول الفئة = (٥-١)/٣ =٤/٣ = ١,٣٣ وبذلك تكون المستويات كالتالي :

مستوى أهمية منخفضة : من (١-١,٣٣).

مستوى أهمية متوسط : من (٢,٣٤-٣,٦٦).

مستوى أهمية مرتفعة: من (٣,٦٧-٥).

٤-٥ مجتمع وعينة الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات الدوائية في الأردن وتتكون عينة الدراسة من المدراء الماليين والمدراء العامين ورؤوساء أقسام المحاسبة والمحاسبين في الشركات الدوائية في الأردن ، والبالغ عددها (٣٠) شركة، ونظرا لصغر عينة الدراسة تم اتباع اسلوب العينة / المسح الشامل ، وتوزيع الاستبانة على الشركات الدوائية الأردنية التي استرد منها (٦٥) إستبانة ، أي ما نسبته (٨٦,٦%) من عدد الإستبانات الموزعة على أفراد عينة الدراسة ، وتعد هذه النسبة جيدة، استثنيت منها أربع استبانات كانت غير صالحة للتحليل لعدم اكتمال تعبئة البيانات وبهذا يكون عدد الاستبانات التي أجري عليها التحليل نظرا لتحقيق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبانة (٦١) استبانة ، أي بنسبة استجابة (٨١,٣%) من اجمالي عينة الدراسة .

٤-٦ الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات :

لتحليل بيانات أداة الإستبانة تم الاستفادة من برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS16) فقد استخدمت الدراسة عدة أساليب إحصائية، وفيما يأتي أهم الأساليب التي تم استخدامها :

١- اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات (Normal Distribution) : واستخدام الباحث اختبار (One- Sample Kolmogorov- Smirnov Test) لمعرفة هل البيانات تتبع توزيعا طبيعيا ذأم لا ، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات ، لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا

٢- اختبار الثبات : واستخدم هذا الاختبار بهدف التحقق من مقدار الاتساق الداخلي لأداة الدراسة كأحد المؤشرات على ثباتها ، باستخدام معامل كرونباخ الفا (Alpha Cronbach) ، وتعد القيمة مقبولة احصائيا لهذا المعامل هي (٦٠%) فأكثر (Sekaran,2003)، وكلما كانت قيم كرونباخ الفا عالية كانت درجة الإتساق الداخلي عالية ومقبولة ، ومؤشرا على ثبات أداة الدراسة.

٣- اختبار معامل بيرسون للارتباط : واستخدم هذا الاختبار للكشف عن مدى وجود علاقة ارتباط بين متغيرات الدراسة، وقد اعتمدت علاقات الارتباط التي تزيد عن (٣٠%) ، وكانت دلالتها الإحصائية مهمة عند مستوى الدلالة **(α)≥** ٠,٠٥ (Sekaran,2003).

٤- مقاييس النزعة المركزية : تم استخدام الأساليب الإحصائية الممثلة بكل من : الوسط الحسابي، التوزيع التكراري، والنسب المئوية وذلك لوصف اراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة، ولتحديد أهمية الفقرات الواردة في أداة الدراسة ، كما تم استخدام الانحراف المعياري لبيان مدى تشتت الإجابات عن المتوسطات الحسابية .

٥- اختبار تحليل الإنحدار الخطي البسيط (Simple Regrision) : واستخدام هذا الاختبار بهدف تحديد تأثير كل متغير مستقل على حدا في المتغير التابع وهو محاسبة الموارد البشرية في الشركات الدوائية في الأردن.

٤-٧ الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة :

٤-٧-١ صدق أداة الدراسة (Instrument Coefficient):

استخدم الباحث هذا الاختبار للتأكد من أن الأداة التي تم استخدامها في هذه الدراسة تقيس فعليا ما ينبغي قياسه (Sekaran, 2003)، وعليه استخدمت الدراسة اختبارات صدق الأداة المستخدمة في العديد من الدراسات السابقة ومنها:

١- اختبار الصدق الظاهري : ويهدف هذا الاختبار الى التأكد من ان العبارات التي تحتويها أداة الدراسة يمكن أن تؤدي الى جمع البيانات بدقة ، ولتحقيق ذلك تم عرض الاستبانة على مجموعة المحكمين ذوي الاختصاص من أعضاء هيئة التدريس في عدد من الجامعات الأردنية، في تخصص المحاسبة ، بهدف التأكد من صلاحيتها لجمع البيانات ، وبعد استرجاع الاستبانات قام الباحث باجراء التعديلات المقترحة من المحكمين قبل أن يتم توزيعها على عينة الدراسة ويبين الملحق رقم (٢) أسماء محكمي الدراسة .

٢- صدق المحتوى : ويقصد بهذا الصدق مدى تعبير فقرات كل مجال من مجالات الدراسة عن المجال الذي ينتمي اليه ، وقد انصب اهتمام الباحث على التأكد من أن كل مجال من مجالات الدراسة ممثل بشكل دقيق بمجموعة من الفقرات التي تخصه ، وأن هذه الفقرات تقيس بالفعل هذا المجال(Sekaran, 2003)، وتم قياس صدق محتوى الاستبانة من خلال قياس العلاقة بين كل فقرة و بين المجال الذي ينتمي اليه باستخدام معامل بيرسون للارتباط ، وقد اعتمدت علاقات الارتباط التي تزيد عن (30%) ، وكانت دلالتها الاحصائية مهمة عند مستوى دلالة **(α)≥** ٠,٠٥ ، (Sekaran,2003).

جدول رقم (٢)
معاملات ارتباط بيرسون الخاص بقياس صدق المحتوى لفقرات مجال القياس في محاسبة الموارد البشرية .

الرقم	الفقـــــــــــــــرات	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
1	عدم توافر أسس قياس متفق عليها أو معيار محاسبي يحظى بالقبول بشأن الموارد البشرية	0.071	٠,٠٠٠
2	عدم إمكانية قياس وتقدير العوائد الإقتصادية المتأتية من الموارد البشرية بأي درجة من التأكد	0.085	٠,٠٠٠
3	إحتمال ظهور حالات تحيز القائم بعملية القياس المحاسبي عن الموارد البشرية	0.071	٠,٠٠٠
4	إحتمال إعتماد أساليب قياس تحكمية عند الإفصاح عن الموارد البشرية وهو ماقد يوجد كل من تحيز الملائمة والموثوقية	0.019	٠,٠٠٠
5	طبيعة العنصر البشري معقدة جدا فالكفاءة تتباين من وقت لاخر وبالتالي يصعب قياسها وتحويلها الى قيمة	0.016	٠,٠٠٠
6	صعوبة قياس قيمة الخبرات والمهارات والولاءات بصيغة مالية للموارد البشرية في الشركة	0.089	٠,٠٠٠
7	صعوبة قياس قيمة الموارد البشرية من خلال إطار التكلفة التاريخية المصمم لمعالجة الأصول المادية فقط	0.017	٠,٠٠١
8	يتم قياس قيمة الموارد البشرية بموجب أساليب معقدة لا تتوفر في معظم الشركات	0.034	٠,٠٠٠
9	صعوبة مسك سجلات خاصة وحسابات خاصة لمعالجة بيانات الموارد البشرية التي تعتمد على القيمة	0.098	٠,٠٠٠
10	لا يتيح النظام المحاسبي في الشركة إمكانية تحديد تكلفة الموارد البشرية بدقة	0.094	٠,٠٠٣

* معامل الارتباط دال احصائيا عند مستوى دلالة ($\alpha \leq$ ٠,٠٥).

** معامل الارتباط دال احصائيا عند مستوى دلالة ($\alpha \leq$ ٠,٠١).

يبين الجدول السابق ، نتائج معامل ارتباط بيرسون بين فقرات ومحاور متغيرات القياس في محاسبة الموارد البشرية في الشركات الدوائية في الأردن، وباستعراض قيم معاملات الارتباط ومستويات الدلالة يتبين وجود علاقة ذات دلالة احصائية عند الدلالة (α) $\leq$ ٠,٠١ بين فقرات المجال ، مما يشير الى وجود صدق بنائي لهذه الفقرات . ولقياس صدق محتوى متغيرات مجالات الاستبانة تم قياس العلاقة بين كل متغير والدرجة الكلية لفقرات الاستبيان باستخدام معامل بيرسون للارتباط وقد اعتمدت علاقات الارتباط التي تزيد عن (30%) ، وكانت دلالتها

الاحصائية مهمة عند مستوى دلالة (α ≤٠,٠٥) (Nunnally, 1978). ويبين الجدول (٢) هذه العلاقات .

جدول رقم (٣)

معاملات ارتباط بيرسون الخاص بقياس صدق المحتوى لفقرات مجال الإفصاح في محاسبة الموارد البشرية .

الرقم	الفقـــــــــــرات	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
1	تعدد أسس وطرق العرض والإفصاح في محاسبة الموارد البشرية	1	٠,٠٠٠
2	لا تستفيد كافة فئات المستخدمين من مخرجات الإفصاح عن الموارد البشرية وهو مايوجد تحيز الملائمة	*0.315	٠,٠٠٠
3	عدم وجود نصوص قانونية ملزمة أو معايير محاسبية ملزمة للإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية	**0.495	٠,٠٠٠
4	عدم إعتراف مصلحة الضرائب ببعض بنود المحاسبة عن الموارد البشرية التي تتعلق بالإفصاح	0.231	٠,٠٠٠
5	ضعف الإجراءات والسياسات المحاسبية المعتمدة حاليا في الإفصاح عن الموارد البشرية	0.037	٠,٠٠٠
6	تحكم مبدأ التحفظ (الحيطة والحذر) بالإفصاح المحاسبي بشكل عام والموارد البشرية بشكل خاص لحماية المحاسب من المسائلة	0.055	٠,٠٠٠
7	رغبة الإدارة بعدم الإفصاح عن مظاهر الإنفاق عن الموارد البشرية وخصوصيتها نتيجة المنافسة القاسية	*0.268	٠,٠٠١
8	إن الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية قد يؤدي إلى إستغلاله في الإحتيال المالي أو لتضليل المستثمرين	0.184	٠,٠٠٠
9	يمكن أن يستغل الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في تطبيقات المحاسبة الإبداعية ومن ثم تحريف البيانات المالية	0.085	٠,٠٠٠
10	إن الإفصاح عن القيم النقدية للموظفين بإعتبارهم موارد بشرية في القوائم المالية يزيد من حمى الحسد والبغضاء فيما بينهم	0.016	٠,٠٠٣

* معامل الارتباط دال احصائيا عند مستوى دلالة (α ≤ ٠,٠٥).

** معامل الارتباط دال احصائيا عند مستوى دلالة (α ≤ ٠,٠١).

يبين الجدول السابق ، نتائج معامل ارتباط بيرسون بين فقرات ومحاور متغيرات الإفصاح في محاسبة الموارد البشرية في الشركات الدوائية في الأردن، وباستعراض قيم معاملات الارتباط ومستويات الدلالة يتبين وجود علاقة ذات دلالة احصائية عند الدلالة ((α) ≥ ٠,٠١) بين فقرات المجال ، مما يشير الى وجود صدق بنائي لهذه الفقرات .

جدول رقم (٤)

معاملات ارتباط بيرسون الخاص بقياس صدق المحتوى لفقرات مجال إعتبار الموارد البشرية أصلا من الأصول في محاسبة الموارد البشرية .

الرقم	الفقرات	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
1	وجود عوامل ثقافية وإجتماعية ترتكز على رفض الإعتراف بالموارد البشرية كأصول	0.167	٠,٠٠٠
2	إن الأصل البشري لا يمكن شراؤه أو إمتلاكه أو التحكم في منافعه لفترة طويلة وذلك لأسباب طبيعية قانونية	0.030	٠,٠٠٠
3	تواجه عملية عرض الأصول البشرية في القوائم المالية إحتمالات دوران العمل	0.161	٠,٠٠٠
4	لا يوجد للشركة حق ملكية قانوني على الموارد البشرية تبرر معاملتها كأصل من الأصول	0.082	٠,٠٠٠
5	بمرور الوقت تتناقص قيمة الأصول المادية لكن قيمة الأصول البشرية تتزايد بالخبرات المتراكمة	0.190	٠,٠٠٠
6	عدم وجود تعريف محاسبي معتمد للموارد البشرية وهذا يؤدي إلى ضعف في أحكام التبرير المنطقي له	0.274*	٠,٠٠٠
7	إتساع الأفكار التي تنادي بعدم رسملة الموارد البشرية بين المحاسبين لأنها كائنات حية ليست كالألات	0.026	٠,٠٠١
8	ضعف المعالجة المحاسبية عن الموارد البشرية المعتمدة في معايير المحاسبة الدولية والقواعد المحاسبية المحلية	0.110	٠,٠٠٠
9	صعوبة فصل الإنفاق على الموارد البشرية إلى إنفاق إيرادي وإنفاق رأسمالي	0.098	٠,٠٠٠
10	إحتمال وفاة أو عجز الأصل البشري خلال عمله في المنشأة	0.085	٠,٠٠٣
١١	لايوجد سوق مخصص لتبادل القوى العاملة في الشركات وهو الشرط اللازم لتحديد القيمة العادلة للموارد البشرية فيها	0.432**	0.000

* معامل الارتباط دال احصائيا عند مستوى دلالة (α ≥ ٠,٠٥).

** معامل الارتباط دال احصائيا عند مستوى دلالة (α ≥ ٠,٠١).

يبين الجدول السابق ، نتائج معامل ارتباط بيرسون بين فقرات ومحاور متغيرات إعتبار الموارد البشرية أصلا من الأصول في محاسبة الموارد البشرية في الشركات الدوائية في الأردن، وباستعراض قيم معاملات الارتباط ومستويات الدلالة يتبين وجود علاقة ذات دلالة احصائية عند الدلالة ((α) ≥ ٠,٠١) بين فقرات المجال ، مما يشير الى وجود صدق بنائي لهذه الفقرات . ولقياس صدق محتوى متغيرات مجالات الاستبانة تم قياس العلاقة بين كل متغير والدرجة الكلية لفقرات الاستبيان باستخدام معامل بيرسون للارتباط وقد اعتمدت علاقات الارتباط التي تزيد عن (30%) ، وكانت دلالتها الاحصائية مهمة عند مستوى دلالة (α ≤٠,٠٥) (Nunnally, 1978). وتبين الجدول (٤) هذه العلاقات .

٢-٧-4 ثبات أداة الدراسة (Reliability) :

يهدف هذه الاختبار إلى التأكد من مدى صلاحية الاستبانة كأداة لجمع البيانات اللازمة للدراسة الحالية ، ويقصد بثبات الأداة إمكانية الحصول على نفس البيانات عند إعادة الدراسة باستخدام أداة الدراسة نفسها على الأفراد أنفسهم في ظل ظروف واحدة متشابهة (Sekaran, 2003)، وتم اختبار ثبات متغيرات أداة الدراسة باستخدام مقياس الاتساق الداخلي كرونباخ الفا (Alpha Cronbach) لإجابات عينة الدراسة التي تم الحصول عليها وقد بلغت 0.711، وتعد القيمة مقبولة احصائيا لهذا المعامل هي (٦٠%) فأكثر (Malhotra,2003)، والجدول رقم (٥) يبين ذلك.

الجدول رقم (٥)

معامل الإتساق الداخلي كرونباخ الفا لمتغيرات مجالات الدراسة والأداة ككل

المجال	عنوان المجال	عدد الفقرات	معامل الإتساق الداخلي
الأول	القياس	١٠	٠.334
الثاني	الإفصاح	١٠	٠.258
الثالث	إعتبار الموارد البشرية اصلا من الاصول	١١	٠.437
	الأداة ككل	٣١	٠,٧١١

يبين الجدول السابق نتائج اختبار كرونباخ الفا لكل متغير من متغيرات مجالات الدراسة ، وباستعراض قيم كرونباخ الفا المحسوبة نجد انها كانت منخفضة حيث تراوحت بين (٠.258 ،٠.437)، حيث كان أدناها في متغير الإفصاح حيث بلغت (٠.258) ، بينما كانت للأداة ككل

(٠,٣٤٣) ، وتعد جميع قيم كرونباخ الفا المحسوبة لمتغيرات مجالات الدراسة عادية ومناسبة لأغراض هذه الدراسة ويدل ذلك على ثبات عالي للإستبانة .

٣-٨ خصائص عينة الدراسة :

تكونت عينة الدراسة من (٦١) فردا من من كل من له علاقة بمحاسبة الموارد البشرية مثل المدراء الماليين والمدراء العامين ورؤوساء أقسام المحاسبة والمحاسبين في الشركات الدوائية في الأردن ويبين الجدول رقم (٦) توزيع أفراد العينة تبعا للمتغيرات الشخصية .

الجدول رقم (٦)
توزيع أفراد العينة تبعا للمتغيرات الشخصية

المتغير	المستوى	التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئوية المجمعة
المؤهل العلمي	بكالوريوس	48	78.7	78.7
	دبلوم عالي	6	9.8	88.5
	ماجستير	1	1.6	90.2
	دكتوراه	5	8.2	98.4
	أخرى	1	1.6	100.0
	المجموع	٦١	١٠٠	١٠٠
التخصص العلمي حسب الشهادة	محاسبة	39	63.9	63.9
	إدارة اعمال	10	16.4	80.3
	إقتصاد	7	11.5	91.8
	علوم مالية ومصرفية	1	1.6	93.4
	أخرى	4	6.6	100.0
	المجموع	٦١	١٠٠	١٠٠
الخبرة	أقل من ٥ سنوات	19	31.1	31.1
	من ٥ إلى ١٠ سنوات	25	41	72.1
	من ١٠ إلى ١٥ سنة	9	14.8	86.9
	من ١٥ إلى ٢٠ سنة	8	13.1	100.0
	المجموع	٦١	١٠٠	١٠٠
المسمى الوظيفي	رئيس قسم المحاسبة	8	13.1	13.3
	مدير مالي	8	13.1	26.7
	محاسب	37	60.7	88.3
	مدير شؤون الموظفين	1	1.6	90.0
	مدير مستودعات	1	1.6	91.7
	مدير مبيعات	5	8.2	100.0
	المجموع	61	100.0	100.0

ويظهر من الجدول رقم (٦) ما يأتي:

أولا: المؤهل العلمي :

يبين الجدول رقم (٦) توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي حيث نجد في عينة الدراسة عند فئة بكالوريوس كانت النسبة 78.7 % . وكانت النسبة عند فئة الدبلوم العالي 9.8 % . وكانت النسبة عند فئة ماجستير 1.6 % . و عند فئة الدكتوراه كانت النسبة 8.2% . و عند فئة الأخرى كانت النسبة 1.6% . وبالنظر الى الجدول الموضح لعينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي يلاحظ ان حملة شهادة البكالوريوس قد حصلوا على أعلى نسبة بين المؤهلات العلمية الأخرى.

ويلاحظ من خلال النظر الى عينة الدراسة أن جميع الأفراد يحملون تخصصات ذات علاقة قوية وارتباط قوي بمهنة المحاسبة و العلوم المالية والمصرفية مما يشير الى ادراك الموظفين للعمليات المحاسبية والمالية بشكل جيد و فهم عالي بأمور المحاسبة نتيجة الخبرة المتراكمة تراوحت بين ٥-١٠ سنوات ، مما يعزز الامكانية الى اعتماد اجاباتهم .حيث لاحظ الباحث من خلال طرح بعض الأسئلة عن التحديات التي تواجه القياس والإفصاح والحلول الممكنة إلى وجود إهتمام وإدراك كبير لأهمية هذه التحديات وأهمية إعتبار الموارد البشرية اصولا غير ملموسة ووضعها حيز التطبيق لشعورهم بأهمية هذا العنصر الذي لا ينضب من الابداع والتميز وخلق الأفكار الجديدة .

ثانيا : التخصص العلمي حسب الشهادة :

يبين الجدول رقم (٦) توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي حسب الشهادة حيث نجد في عينة الدراسة نسبة 63.9% عند فئة تخصص محاسبة و عند فئة إدارة الأعمال كانت النسبة 16.4% ، وعند فئة تخصص الإقتصاد بلغت النسبة 11.5% و عند فئة تخصص علوم مالية ومصرفية كانت النسبة 1.6% أما عند فئة التخصصات الأخرى كانت النسبة 6.6%. وبالنظر الى الجدول الموضح لعينة الدراسة من حيث التخصصات يلاحظ ان فئة تخصص المحاسبة حصلت على أعلى نسبة بين التخصصات الأخرى.

مما يعني أن عينة الدراسة لديها المقدرة على فهم محتويات الاستبانة والإجابة عليها حيث أنهم من أهم التخصصات ذات العلاقة بمحاور الإستبانة.حيث لم يواجه الباحث صعوبة في توصيل الفكرة للمحاسبين حول أهمية وإدراك هذه التحديات ومحاولة وضع انسب الحلول بل على العكس

قاموا بإثراءالباحث بالكثير من الأفكار والحلول وإستيعاب بعض الأمور التطبيقية التي كان يجهلها الباحث . وعرفوا الباحث ايضا إلى بعض الأمور التي يقومون بها لمحاولة سد هذه الثغرة عن طريق الرواتب والمكافأة والأجور ولمنع عرقلة هذه التحديات لبعض الأمور التي كانت تواجههم رغم إقتناعهم بأنها حلول غير كافية وغير دقيقة .

ثالثا : الخبرة :

يبين الجدول رقم (٦) توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة حيث نجد في عينة الدراسة نسبة 31.1% عند فئة أقل من ٥ سنوات و عند فئة من ٥ إلى ١٠ سنوات كانت النسبة 41.0% ، وعند فئة من ١٠ إلى ١٥ سنة بلغت النسبة 14.8% ، و عند فئة من ١٥ إلى ٢٠ سنة كانت النسبة 13.1% . وبالنظر الى الجدول الموضح لعينة الدراسة من حيث سنوات الخبرة يلاحظ ان فئة من ٥ إلى ١٠ سنوات حصلت على أعلى نسبة بين التخصصات الأخرى. وهذا يدل على أن فئة المستجيبين لديهم خبرات متوسطة مما يمكنهم من الإجابة على محاور الدراسة.

حيث لاحظ الباحث أن استراتيجية الإدارات كانت في وضع موظفين ذو خبرات متوسطة تحت إشراف شخص خبير واحد قادر على قيادتهم وتدريبهم والهدف من ذلك هي أولا أن الشباب قادرين على تحمل ضغوطات العمل وثانيا هي إقتناع الإدارات بأن هؤلاء الموظفين هم موارد بشرية قادرين على إكتساب الخبرات مع الايام وأنهم في تطور مستمر وهذا دليل على أن الإدارات تعتبر موظفيها موارد بشرية وتعاملهم معاملة الأصول غير الملموسة دون تسجيل ذلك في القيود اليومية والدفاتر .

رابعا: المسمى الوظيفي:

يبين الجدول رقم (٦) توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوطيفي حيث نجد في عينة الدراسة نسبة ١3.1% عند فئة رئيس قسم المحاسبة و عند فئة مدير مالي كانت النسبة 13.1% ، وعند فئة محاسب بلغت النسبة 60.7% . و عند فئة مدير شؤون الموظفين كانت النسبة 1.6%. و عند فئة مدير مستودعات كانت النسبة 1.6% . و عند فئة مدير مبيعات كانت النسبة 8.2% . وبالنظر الى الجدول الموضح لعينة الدراسة من حيث المسمى الوظيفي و يلاحظ ان فئة المحاسبين حصلت على أعلى نسبة بين التخصصات الأخرى. وهذا يدل على أن فئة المستجيبين لديهم خبرات تراكمية ووظيفية متدرجة تزامنت مع المؤهل العلمي و عدد سنوات الخدمة مما يمكنهم من الإجابة على محاور الدراسة واعتماد اجاباتهم .

ويرى الباحث أن الشريحة الأكبر هي من فئة المحاسبين و يعد هذا أكثر دقة في الإجابة على الإستبانات لأن المحاسبين هم من يلمسون التحديات الحقيقية والفعلية في عملية القياس والإفصاح لأي بند من بنود المحاسبة وذلك من خلال عملهم اليومي في الحسابات وإحتكاكهم عمليا وفعليا في عمليات التسجيل والتبويب وفي التحديات التي تواجههم في التسجيل والتبويب وكيفية إمكانية تبويب وتسجيل الموارد البشرية في الحسابات ووضع الحلول لبعض المشاكل الحسابية لبعض البنود التي لا تعتبر مشكلة في الواقع النظري ولكنهم يواجهون صعوبة في تسجيلها وتبويبها بشكل عملي .

الفصل الخامس

تحليل ومناقشة نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

٥-١ المقدمة

٥-٢ تحليل ومناقشة نتائج الدراسة :

٥-٢-١ نتائج التحديات التي تواجه القياس في محاسبة الموارد البشرية.

٥-٢-٢ نتائج التحديات التي تواجه الإفصاح في محاسبة الموارد البشرية.

٥-٢-٣ نتائج التحديات التي تواجه الموارد البشرية باعتبارها اصولا وامكانية عدها كإستثمار .

٥-٣ اختبار فرضيات الدراسة .

٥-٣-١ اختبار الفرضية الرئيسية الأولى .

٥-٣-٢ اختبار الفرضية الرئيسية الثانية .

٥-٣-٣ اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة .

الفصل الخامس

تحليل ومناقشة نتائج الدراسة وإختبار الفرضيات

٥-١ المقدمة :

يتضمن هذا الفصل عرض، تحليل ، ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية في ضوء فرضيات وأهداف الدراسة التي تهدف الى قياس أثر التحديات التي تواجه القياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في الشركات الدوائية في الأردن ، ويبدأ الفصل بعرض موسع ، وشامل لفرضيات الدراسة ، ومناقشة نتائجها ، ثم اجراء اختبار لفرضيات الدراسة.

٥-٢-١ نتائج التحديات التي تواجه القياس في محاسبة الموارد البشرية :

جدول رقم (7)
نتائج الإحصاء الوصفي فيما يخص التحديات التي تواجه القياس في محاسبة الموارد البشرية

الرتبة	الرقم	الفقـــــــــــــــــــرة	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	مستوى الأهمية
1	1	عدم توافر أسس قياس متفق عليها أو معيار محاسبي يحظى بالقبول بشأن الموارد البشرية	4.13	0.741	مرتفع
2	2	عدم إمكانية قياس وتقدير العوائد الإقتصادية المتأتية من الموارد البشرية بأي درجة من التأكد	3.92	0.843	مرتفع
3	7	صعوبة قياس قيمة الموارد البشرية من خلال إطار التكلفة التاريخية المصمم لمعالجة الأصول المادية فقط	3.90	1.012	مرتفع
4	6	صعوبة قياس قيمة الخبرات والمهارات والولاءات بصيغة مالية للموارد البشرية في الشركة	3.89	1.082	مرتفع
5	8	يتم قياس قيمة الموارد البشرية بموجب أساليب معقدة لا تتوفر في معظم الشركات	3.75	0.907	مرتفع
6	5	طبيعة العنصر البشري معقدة جدا فالكفاءة تتباين من وقت لاخر وبالتالي يصعب قياسها وتحويلها الى قيمة	3.62	0.799	متوسط
7	9	صعوبة مسك سجلات خاصة وحسابات خاصة لمعالجة بيانات الموارد البشرية التي تعتمد على القيمة	3.62	1.186	متوسط

8	3	إحتمال ظهور حالات تحيز القائم بعملية القياس المحاسبي عن الموارد البشرية	3.61	1.005	متوسط
9	4	إحتمال إعتماد أساليب قياس تحكمية عند الإفصاح عن الموارد البشرية وهو ماقد يوجد كل من تحيز الملائمة والموثوقية	3.57	0.884	متوسط
10	10	لا يتيح النظام المحاسبي في الشركة إمكانية تحديد تكلفة الموارد البشرية بدقة	3.52	1.178	متوسط

من خلال الجدول رقم (٧) والذي يشير إلى نتائج الإحصاء الوصفي فيما يخص التحديات التي تواجه القياس في محاسبة الموارد البشرية ، وجد أن المتوسطات الحسابية للمتغيرات قد تراوحت بين (3.52 و 4.13) ، وأن أعلى متوسط حسابي كان للفقرة (عدم توافر أسس قياس متفق عليها أو معيار محاسبي يحظى بالقبول بشأن الموارد البشرية) وقد بلغ متوسطها الحسابي (4.13) و أدنى مستوى كان عند الفقرة (لا يتيح النظام المحاسبي في الشركة إمكانية تحديد تكلفة الموارد البشرية بدقة) حيث بلغ متوسطها الحسابي (3.52) ، اما بالنسبة للانحراف المعياري للمتغيرات وجد أن الإنحرافات المعيارية للمتغيرات قد تراوحت بين (0.741 و 1.186) ، وأن أعلى انحراف معياري كان للفقرة (صعوبة مسك سجلات خاصة وحسابات خاصة لمعالجة بيانات الموارد البشرية التي تعتمد على القيمة) وقد بلغت قيمتها (1.186) و أدنى مستوى كان عند الفقرة (عدم توافر أسس قياس متفق عليها أو معيار محاسبي يحظى بالقبول بشأن الموارد البشرية) حيث بلغت قيمتها (0.741) .

وبالنظر الى الجدول الذي يشير الى اهمية العوامل حسب الترتيب التنازلي نجد انه في المرتبة الأولى كان السؤال (عدم توافر أسس قياس متفق عليها أو معيار محاسبي يحظى بالقبول بشأن الموارد البشرية) حيث بلغ المتوسط الحسابي له (4.13) وكانت درجة انحرافه المعياري (0.741) ، بينما جاء في المرتبة الثانية السؤال (عدم إمكانية قياس وتقدير العوائد الإقتصادية المتأتية من الموارد البشرية بأي درجة من التأكد) حيث بلغ المتوسط الحسابي له (3.92) وكانت درجة انحرافه المعياري (0.843)، أما في المرتبة الثالثة فقد حصل السؤال (صعوبة قياس قيمة الموارد البشرية من خلال إطار التكلفة التاريخية المصمم لمعالجة الأصول المادية فقط)، حيث بلغ المتوسط الحسابي له (3.90) وكانت درجة انحرافه المعياري (1.012). ويشار إلى أن الإستجابة في كل العبارات المتضمنة عامل القياس في محاسبة الموارد البشرية كانت ايجابية في جميع العبارات .

٥-٣-٢ نتائج التحديات التي تواجه الإفصاح في محاسبة الموارد البشرية :

جدول رقم (٨)
نتائج الإحصاء الوصفي فيما يخص التحديات التي تواجه الإفصاح في محاسبة الموارد البشرية.

الرتبة	الرقم	العبارة	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	مستوى الأهمية
1	5	ضعف الإجراءات والسياسات المحاسبية المعتمدة حاليا في الإفصاح عن الموارد البشرية	3.89	0.950	مرتفع
2	2	لا تستفيد كافة فئات المستخدمين من مخرجات الإفصاح عن الموارد البشرية وهو مايوجد تحيز الملائمة	3.74	0.751	مرتفع
3	7	رغبة الإدارة بعدم الإفصاح عن مظاهر الإنفاق عن الموارد البشرية وخصوصيتها نتيجة المنافسة القاسية	3.64	0.753	متوسطة
4	8	إن الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية قد يؤدي إلى إستغلاله في الإحتيال المالي أو لتضليل المستثمرين	3.57	0.903	متوسطة
5	6	تحكم مبدأ التحفظ (الحيطة والحذر) بالإفصاح المحاسبي بشكل عام والموارد البشرية بشكل خاص لحماية المحاسب من المسائلة	3.56	0.646	متوسطة
6	1	عدد أسس وطرق العرض والإفصاح في محاسبة الموارد البشرية	3.46	1.191	متوسطة
7	10	إن الإفصاح عن القيم النقدية للموظفين بإعتبارهم موارد بشرية في القوائم المالية يزيد من حمى الحسد والبغضاء فيما بينهم	3.30	1.022	متوسطة
8	3	عدم وجود نصوص قانونية ملزمة أو معايير محاسبية ملزمة للإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية	3.28	0.859	متوسطة
9	4	عدم إعتراف مصلحة الضرائب ببعض بنود المحاسبة عن الموارد البشرية التي تتعلق بالإفصاح	3.26	1.196	متوسطة
10	9	يمكن أن يستغل الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في تطبيقات المحاسبة الإبداعية ومن ثم تحريف البيانات المالية	3.25	0.960	متوسطة

من خلال الجدول رقم (٨) والذي يشير إلى نتائج الإحصاء الوصفي فيما يخص التحديات التي تواجه الإفصاح في محاسبة الموارد البشرية ، وجد أن المتوسطات الحسابية للمتغيرات قد تراوحت بين (3.25 و 3.89) ، وأن أعلى متوسط حسابي كان للفقرة (ضعف الإجراءات والسياسات المحاسبية المعتمدة حاليا في الإفصاح عن الموارد البشرية) وقد بلغ متوسطها الحسابي (3.89) و أدنى مستوى كان عند الفقرة (يمكن أن يستغل الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في تطبيقات المحاسبة الإبداعية ومن ثم تحريف البيانات المالية) حيث بلغ

متوسطها الحسابي (3.25) ، اما بالنسبة للانحراف المعياري للمتغيرات وجد أن الإنحرافات المعيارية للمتغيرات قد تراوحت بين (0.646 و 1.196) ، وأن أعلى انحراف معياري كان للفقرة (عدم إعتراف مصلحة الضرائب ببعض بنود المحاسبة عن الموارد البشرية التي تتعلق بالإفصاح) وقد بلغت قيمتها (1.196) و أدنى مستوى كان عند الفقرة (تحكم مبدأ التحفظ (الحيطة والحذر) بالإفصاح المحاسبي بشكل عام والموارد البشرية بشكل خاص لحماية المحاسب من المسائلة) حيث بلغت قيمتها (0.646) .

وهذا يعني أنه كلما كان الإنحراف المعياري أكبر تكون درجة التأثير ضعيفة وذلك بسبب بعد البيانات عن الوسط الحسابي وبالتالي تكون قوة التأثير ضعيفة وأنه كلما كان الإنحراف المعياري أقل يكون القرب من الوسط الحسابي أكبر وبالتالي درجة الإرتباط عالية وبالتالي درجة التأثير كبيرة . ومن هذا نستنتج أن هذا التحدي (ضعف الإجراءات والسياسات المحاسبية المعتمدة حاليا في الإفصاح عن الموارد البشرية) هو أكثر مشكلة ملامسة للواقع بشكل فعلي وأنه التحدي الأكبر الذي يواجه الإفصاح في محاسبة الموارد البشرية في التطبيق العملي من وجهة نظر المحاسبين والمدراء الماليين ورؤساء الأقسام.

وبالنظر الى الجدول الذي يشير الى اهمية العوامل حسب الترتيب التنازلي نجد انه في المرتبة الأولى كان السؤال (ضعف الإجراءات والسياسات المحاسبية المعتمدة حاليا في الإفصاح عن الموارد البشرية) حيث بلغ المتوسط الحسابي له (3.89) وكانت درجة انحرافه المعياري (0.95) ، بينما جاء في المرتبة الثانية السؤال (لا تستفيد كافة فئات المستخدمين من مخرجات الإفصاح عن الموارد البشرية وهو مايوجد تحيز الملائمة) حيث بلغ المتوسط الحسابي له (3.74) وكانت درجة انحرافه المعياري (0.751)، أما في المرتبة الثالثة فقد حصل السؤال (رغبة الإدارة بعدم الإفصاح عن مظاهر الإنفاق عن الموارد البشرية وخصوصيتها نتيجة المنافسة القاسية)، حيث بلغ المتوسط الحسابي له (3.64) وكانت درجة انحرافه المعياري (0.753). ويشار إلى أن الإستجابة في كل العبارات المتضمنة الإفصاح في محاسبة الموارد البشرية. كانت ايجابية في جميع العبارات.

5-٣-٣ : نتائج التحديات التي تواجه الموارد البشرية بإعتبارها أصول :

جدول رقم (٩)
نتائج الإحصاء الوصفي فيما يخص التحديات التي تواجه الموارد البشرية باعتبارها اصولا وامكانية عدها كإستثمار.

الرتبة	الرقم	الفقـــــــــرة	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	
1	3	تواجه عملية عرض الأصول البشرية في القوائم المالية إحتمالات دوران العمل	3.82	0.904	مرتفع
2	10	إحتمال وفاة أو عجز الأصل البشري خلال عمله في المنشأة	3.82	1.103	مرتفع
3	11	لايوجد سوق مخصص لتبادل القوى العاملة في الشركات وهو الشرط اللازم لتحديد القيمة العادلة للموارد البشرية فيها	3.79	0.915	مرتفع
4	6	عدم وجود تعريف محاسبي معتمد للموارد البشرية وهذا يؤدي إلى ضعف في أحكام التبرير المنطقي له	3.74	0.947	مرتفع
5	5	بمرور الوقت تتناقص قيمة الأصول المادية لكن قيمة الأصول البشرية تتزايد بالخبرات المتراكمة	3.69	0.765	مرتفع
6	8	ضعف المعالجة المحاسبية عن الموارد البشرية المعتمدة في معايير المحاسبة الدولية والقواعد المحاسبية المحلية	3.69	0.923	مرتفع
7	2	إن الأصل البشري لا يمكن شراؤه أو إمتلاكه أو التحكم في منافعه لفترة طويلة وذلك لأسباب طبيعية قانونية	3.66	0.854	متوسط
8	4	لا يوجد للشركة حق ملكية قانوني على الموارد البشرية تبرر معاملتها كأصل من الأصول	3.54	0.765	متوسط
9	7	إتساع الأفكار التي تنادي بعدم رسملة الموارد البشرية بين المحاسبين لأنها كائنات حية ليست كالألات	3.54	0.941	متوسط
10	1	وجود عوامل ثقافية وإجتماعية ترتكز على رفض الإعتراف بالموارد البشرية كأصول	3.38	1.254	متوسط
11	9	صعوبة فصل الإنفاق على الموارد البشرية إلى إنفاق إيرادي وإنفاق رأسمالي	3.21	1.156	منخفض

من خلال الجدول رقم (٩) والذي يشير إلى نتائج الإحصاء الوصفي فيما يخص التحديات التي تواجه الموارد البشرية باعتبارها اصولا وامكانية عدها كإستثمار. وجد أن المتوسطات الحسابية للمتغيرات قد تراوحت بين (3.21 و 3.82) ، وأن أعلى متوسط حسابي كان للفقرة (تواجه عملية عرض الأصول البشرية في القوائم المالية إحتمالات دوران العمل) وقد بلغ متوسطها الحسابي (3.82) و أدنى مستوى كان عند الفقرة (صعوبة فصل الإنفاق على الموارد البشرية

إلى إنفاق إيرادي وإنفاق رأسمالي) حيث بلغ متوسطها الحسابي (3.21) . اما بالنسبة للانحراف المعياري للمتغيرات وجد أن الإنحرافات المعيارية للمتغيرات قد تراوحت بين (0.765 و 1.254) ، وأن أعلى انحراف معياري كان للفقرة (وجود عوامل ثقافية وإجتماعية ترتكز على رفض الإعتراف بالموارد البشرية كأصول) وقد بلغت قيمتها (1.254) و أدنى مستوى كان عند الفقرة (لا يوجد للشركة حق ملكية قانوني على الموارد البشرية تبرر معاملتها كأصل من الأصول) حيث بلغت قيمتها (0.765)، وهذا يعني أنه كلما كان الإنحراف المعياري أكبر تكون درجة التأثير ضعيفة وذلك بسبب بعد البيانات عن الوسط الحسابي وبالتالي تكون قوة التأثير ضعيفة وأنه كلما كان الإنحراف المعياري أقل يكون القرب من الوسط الحسابي أكبر وبالتالي درجة الإرتباط عالية وبالتالي درجة التأثير كبيرة . ومن هذا نستنتج أن هذا التحدي (تواجه عملية عرض الأصول البشرية في القوائم المالية إحتمالات دوران العمل) هو أكثر مشكلة ملامسة للواقع بشكل فعلي وأنه التحدي الأكبر الذي يواجه إعتبار الموارد البشرية أصلا من الأصول الملموسة في محاسبة الموارد البشرية في التطبيق العملي من وجهة نظر المحاسبين والمدراء الماليين ورؤساء الأقسام . ويشار إلى أن الإستجابة في كل العبارات المتضمنة التحديات التي تواجه الموارد البشرية باعتبارها اصولا وامكانية عدها كإستثمار. كانت ايجابية في جميع العبارات.

٥-٣ اختبار فرضيات الدراسة :

استخدم الباحث عددا من أساليب الإحصاء لتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من أداة الدراسة ، واختبار الفرضيات التي استندت عليها الدراسة، وتبين الجداول التالية النتائج التي تم التوصل اليها في اختبار الفرضيات.

٥-٣-١ **الفرضية الرئيسية الأولى :**

تنص هذه الفرضية على **"لا يوجد تحديات تواجه القياس في محاسبة الموارد البشرية** ذو دلالة إحصائية بمستوى ((**α) ≥** ٠,٠٥) في الشركات الدوائية في الأردن" ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام الإنحدار البسيط كما هو موضح في الجدول التالي

جدول رقم (١٠)

نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير المتغير المستقل **القياس في محاسبة الموارد البشرية.**

الفرضية	**Sig**	**R**	**r^2**	**T**	**t الجدولية**	**القرار الإحصائي**
المتغير المستقل القياس	٠,٠٠٨	٠,٣٣٤	٠,١١٢	٢,٧٢٦	1.96	يوجد تأثير

يشير الجدول رقم (١٠) إلى أن قيمة t المحسوبة (٢,٧٢٦) و هي أعلى من قيمتها الجدولية ١,٩٦ وبمستوى معنوية ((**α) ≥** ٠,٠٥) وهذا يعني رفض الفرض العدمية وقبول الفرضية البديلة القائلة بأنه **يوجد تحديات تواجه القياس في محاسبة الموارد البشرية** ذو دلالة إحصائية بمستوى ((**α) ≥** ٠,٠٥)في الشركات الدوائية في الأردن. وهذا ما تؤكده مستوى الدلالة المعنوية (sig) البالغة (0.008) وهي أقل من مستوى معنوية (٥%) وأن معامل الإرتباط (R) بلغ (٠,٣٣٤)، كما تشير النتائج إلى أن التباين في عامل **القياس** يفسر ما نسبته (٠,١١٢) من التباين في محاسبة الموارد البشرية في الشركات الدوائية في الأردن. مما يعكس العلاقة ودرجة تفسير المتغير المستقل القياس في محاسبة الموارد البشرية .

٥-٣-٢الفرضية الرئيسية الثانية :

تنص هذه الفرضية على " **لا يوجد تحديات تواجه الإفصاح في محاسبة الموارد البشرية** "ذو دلالة إحصائية بمستوى ((α) ≥ ٠,٠٥)في الشركات الدوائية في الأردن" ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام الإنحدار البسيط كما هو موضح في الجدول التالي

جدول رقم (١١)

نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير المتغير المستقل الإفصاح في محاسبة الموارد البشرية.

الفرضية	**Sig**	**R**	**$r^٢$**	**T**	**t الجدولية**	**القرار الإحصائي**
المتغير المستقل الإفصاح	٠,٠٤٥	٠,٢٥٨	٠,٠٦٧	٢,٠٥٠	1.96	يوجد تأثير

يشير الجدول رقم (١١) إلى أن قيمة t المحسوبة (٢,٠٥٠) و هي أعلى من قيمتها الجدولية ١,٩٦ وبمستوى معنوية أقل من أو تساوي ٠,٠٥ وهذا يعني رفض الفرض العدمية وقبول الفرضية البديلة القائلة بأنه **يوجد تحديات تواجه الإفصاح في محاسبة الموارد البشرية** ذو دلالة إحصائية بمستوى (α) ≥ ٠,٠٥)في الشركات الدوائية في الأردن. وهذا ما تؤكده مستوى الدلالة المعنوية (sig) البالغة (٠,٠٤٥) وهي أقل من مستوى معنوية (٥%) وأن معامل الإرتباط (R) بلغ (٠,٢٥٨)، كما تشير النتائج إلى أن التباين في عامل **الإفصاح** يفسر ما نسبته (٠,١١٢) من التباين في محاسبة الموارد البشرية في الشركات الدوائية في الأردن.

٥-٣-٣ الفرضية الرئيسية الثالثة :

تنص هذه الفرضية على " **لا يوجد تحديات تواجه الموارد البشرية باعتبارها أصولا وامكانية عدها كإستثمار** "ذو دلالة إحصائية بمستوى ((α) ≥ ٠,٠٥)في الشركات الدوائية في الأردن." ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام الإنحدار البسيط كما هو موضح في الجدول التالي

جدول رقم (١٢)

نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير المتغير المستقل **الموارد البشرية باعتبارها أصل للاستثمار في محاسبة الموارد البشرية**

الفرضية	Sig	R	r^2	T	t الجدولية	القرار الإحصائي
المتغير المستقل إعتبار الموارد البشرية من الأصول	٠,٠٠	٠,٤٣٧	٠,١٩١	٣,٧٢٨	1.96	يوجد تأثير

يشير الجدول رقم (١٢) إلى أن قيمة t المحسوبة (٣,٧٢٨) و هي أعلى من قيمتها الجدولية ١,٩٦ وبمستوى معنوية أقل من أو تساوي ٠,٠٥ وهذا يعني رفض الفرض العدمية وقبول الفرضية البديلة القائلة بأنه **يوجد تحديات تواجه الموارد البشرية باعتبارها أصولا وامكانية عدها كإستثمار** ذو دلالة إحصائية بمستوى **(α) ≥** ٠,٠٥) في الشركات الدوائية في الأردن. وهذا ما تؤكده مستوى الدلالة المعنوية (sig) البالغة (٠,٠٠) وهي أقل من مستوى معنوية (٥%) وأن معامل الإرتباط (R) بلغ (٠,٤٣٧)، كما تشير النتائج إلى أن التباين في عامل الإفصاح يفسر ما نسبته (٠,١٩١) من التباين في عامل الموارد البشرية في الشركات الدوائية في الأردن.

الفصل السادس

النتائج والتوصيات

٦-١ مقدمة

٦-٢ النتائج

٦-٣ التوصيات

الفصل السادس

النتائج والتوصيات

٦-١ مقدمة :

من خلال هذا الفصل يبين الباحث أهم النتائج التي حصل عليها من خلال البيانات التي قام بتحليلها في الفصل السابق بالإضافة الى تضمين الباحث توصيات وجد أنها من الضرورة بمكان إضافتها الى البحث لأنها قد تفيد الأطراف المعنية من جهة والباحثين الجدد من جهة أخرى .

٦-٢ النتائج :

من خلال تحليل ،واختبار ، ومناقشة فرضيات الدراسة ،توصلت الدراسة إلى أهم النتائج الأتية:

١- إن عدم توافر أسس قياس متفق عليها أو معيار محاسبي يحظى بالقبول من قبل الجهات المختصة بوضع المعايير المحاسبية يشكل واحدا من أكبر التحديات التي تواجه عملية القياس في محاسبة الموارد البشرية في الشركات الدوائية في الأردن .

٢- وإن عدم إمكانية قياس وتقدير العوائد الإقتصادية المتأتية من الموارد البشرية بأي درجة من التأكد يشكل عائقا وتحديا كبيرا تواجه عملية القياس المحاسبي في الشركات الدوائية في الأردن .

٣- وإن من أهم التحديات التي تواجه محاسبة الموارد البشرية هي الجوانب الأخلاقية والسلوكية التي تعارض فكرة إعتبار الأفراد كممتلكات للشركة كباقي الأصول الأخرى .

٤- إن ضعف الإجراءات والسياسات المحاسبية المعتمدة حاليا في الإفصاح عن الموارد البشرية في المحاسبة التقليدية يشكل واحد من اصعب التحديات التي تعيق عملية الافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية

٥- إن المحاسبة التقليدية تعالج جميع المصاريف المتعلقة بالحصول على الموارد البشرية وتطويرها والمحافظة عليها ، على أنها مصاريف إيرادية تتحملها السنة المالية التي تم إنفاق هذه المصاريف خلالها ، في حين أن المنافع المتأتية من هذه المصاريف قد تكون لعدة سنوات

٦- إن الإفصاح عن قيمة الموارد البشرية في القوائم المالية كأحد عناصر الأصول غير الملموسة يعتبر الحل الأمثل للتحديات التي تواجهها محاسبة الموارد البشرية

٧- إن صعوبات قياس وتقييم الأصول البشرية ترجع إلى طبيعة الموارد البشرية وإلى النظرة التاريخية للمحاسبة التقليدية ، وعدم توفيرها لمؤشرات تهتم بالأصول البشرية ومعايير التفرقة بين النفقات الإيرادية والنفقات الإستثمارية للموارد البشرية .

٨- إن المداخل والنماذج التي قدمها الفكر المحاسبي لقياس وتقييم الموارد البشرية مازالت في مرحلة نظرية ولم يتم تطويرها بالصورة التي تجعلها متفق عليها عالميا .

٩- على الرغم من أن الشركات الدوائية في الأردن لديها إهتمام مقبول بالبيانات الخاصة بالموارد البشرية إلا أن هناك إهمال في المدخل الدفتري والسجلات المنظمة للقياس المحاسبي للموارد البشرية ، وعدم إتباع إجراءات محددة لمعالجة تلك البيانات بالشكل المطلوب .

١٠- إن إتساع الأفكار التي تنادي بعدم رسملة الموارد البشرية بين المحاسبين ، وإرتباط غالبية الإنفاق على الموارد البشرية بمنافع تتحقق في نفس سنة الإنفاق يشكلان تحديات تعيق عملية تطبيق محاسبة الموارد البشرية .

٦-٣ التوصيات

في ضوء النتائج التي كشفت عنها الدراسة ، يوصي الباحث بما يلي :

١- أن تقوم الجهات المختصة بوضع المعايير المحاسبية مثل : (مجلس معايير المحاسبة الدولية) والمجاميع المهنية الأخرى بوضع معيار محاسبي خاص بالمعالجة المحاسبية للموارد البشرية في نواحي القياس والإفصاح ، أو على الأقل تضمين المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٨) المختص بالموجودات غير الملموسة والمطبق حاليا ، فصلا خاصا لمعالجة الموارد البشرية باعتبارها من المكونات الهامة لتلك الموجودات وذلك على غرار ما يتضمنه ذلك المعيار من مواد خاصة لمعالجة الشهرة ، ونفقات البحث والتطوير وغيرها .

٢- تشجيع الشركات الدوائية في الأردن على أن تسعى وبقدر الإمكان إلى تضمين نظمها المحاسبية القواعد الخاصة بتطبيق بعض الجوانب ذات الصلة بتكلفة الموارد البشرية مثل تلك المتعلقة بالإستقطاب ، والتدريب وغيرها ممن يتطلب الرسملة وذلك وفقا لأسلوب التكلفة cost method . مع تضمين الأعراف المحاسبية المنصوص عليها في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية الصادرة عن تلك الشركات معلومات عن المعيار المتبع في التمييز بين مايعالج كمصروف إيرادي من نفقات تلك الموارد ومايعالج منها كمصروف رأسمالي .

٣- العمل على التفرقة بين النفقات التي تعتبر مصروفات جارية تحمل على نفس الفترة وتلك التي يجب أن ترسمل وتظهر ضمن عناصر أصول المنشأة .

٤- العمل على إتخاذ الإجراءات والسياسات الرسمية من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية وإعداد سجلات تحليلية وإحصائية ومحاسبية للتسجيل والتبويب والقياس في إطار نظام محاسبي شامل .

٥- العمل على تحديد قيمة الموارد البشرية تبعا لمدخل التكلفة التاريخية لأن هذا المقياس أكثر موضوعية وسهولة في التطبيق مقارنة ببعض الأساليب الأخرى التي تعتمد على القيمة والتي يمكن أن تعتبر مكلفة أحيانا كما أن هذا الأسلوب ينسجم مع المبادئ المحاسبية .

٦- يوصي الباحث الى عمل دراسات مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة في نفس المجال او في بيئات اخرى في سبيل اثراء البحث العلمي في البحوث المستقبلية .

٧- استخدم الباحث ثلاثة محاور للدراسة ويوصي الباحث الى تناول عدد اكبر من المحاور في البحوث المستقبلية.

المراجع

أولا المراجع العربية :

١- أبو المكارم ،وصفي (٢٠٠٢) ،**دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية** ،الاسكندرية ،دار الجامعة الجديدة

٢- برقاوي ،وفاء (٢٠١٣) ،**إدارة الموارد البشرية المفهوم والوظائف والإستراتيجيات** ،(ط١) ،إربد ، دار البازوري .

٣- جابر ،فاضل (٢٠٠٧) ،**تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الإقتصادية** ، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة ،الدنمارك ،العدد الثاني ،١- ٣٣ .

٤- حسن ، زينب (١٩٨٩) ،**إستخدام أسلوب المحاكاة في المحاسبة عن الموارد البشرية** ، رسالة ماجستير غير منشورة ،جامعة عين شمس ،القاهرة ،مصر .

٥- حمادة ،رشا (٢٠٠٢) ،**القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية "دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق"** ،مجلة جامعة دمشق ،المجلد الثامن عشر ،العدد الأول ،١٤٣-١٧٧.

٦- حنان ،رضوان (٢٠٠٣) ،**بدائل القياس المحاسبي المعاصر** ، (ط١) ،عمان ، دار وائل للنشر .

٧- الحيالي ،وليد (٢٠٠٤) ،**المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة** ،(ط١) ،عمان ،دار الحامد للنشر والتوزيع .

٨- الخيال ،توفيق (٢٠٠٥) ،**أهمية المحاسبة عن رأس المال الفكري وتحديد آثارها على جودة المعلومات المحاسبية** ،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ،العدد الاول ،٣١٦-٣٤١.

٩- الساكني ،سعد (٢٠٠٨) ،**رأس المال الفكري والتحديات التي تواجه المحاسبين في قياسه،** مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية ،العدد ١٨ ،١٢٣-١٤٢ .

١٠- سالم ،فضل (٢٠٠٨) ،**مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على إتخاذ القرارات المالية "دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة "** ،رسالةماجستير ، الجامعة الاسلامية غزة ،غزة ،فلسطين .

١١- الشهري ،عائشة (٢٠٠٨) ،**المحاسبة عن الموارد البشرية "دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية "** ،رسالة ماجستير ،جامعة الملك عبد العزيز ،جدة ،السعودية .

١٢- عبد الوهاب ،علي (١٩٩٤)،**محاسبة الموارد البشرية** ،(ط١) ،الرياض ،دار المريخ للنشر

١٣- العتيبي ،ثقل (٢٠٠٩) ،**دور محاسبة الموارد البشرية في تحسين القدرة التنافسية للمشروعات الخدمية "دراسة تطبيقية على شركات الاتصالات المتنقلة العامة في دولة الكويت** ،رسالة ماجستير ،جامعة أل البيت ،المفرق ،الأردن .

١٤- علاوي ،خضير (٢٠١٢)،**أثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية "دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية** ،مجلة المثنى للعلوم الإدارية والإقتصادية ،المجلد الثاني ،العدد الثالث ،٦٢-٨٢.

١٥- علي ، سمية أمين (٢٠٠٣) ،**المحاسبة عن رأس المال الفكري – دراسة تحليلية مع التطبيق على رأس المال البشري** ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، العدد ٦٠ .
١٦- الغبان ، ثائر (٢٠٠٩) ،**المناهج العلمية لقياس رأس المال البشري في ظل محاسبة رأس المال الفكري والإجراءات المقترحة للتطبيق** ،مجلة دراسات محاسبية ومالية ،المجلد الثاني ،العدد الثامن ،١-٦٠ .
١٧- فخر ،نواف والرضا ،عقبة والمصري ،تيسير(٢٠٠٦) ،**المشكلات المحاسبية المعاصرة** ،(ط١) ،دمشق ، منشورات جامعة دمشق .
١٨- الفضل ،مؤيد ونور ،عبد الناصر والدوغجي ،علي (٢٠٠٢) ،**المشاكل المحاسبية المعاصرة** ،(ط١) ،عمان ،دار الميسرة للنشر والتوزيع .
١٩- فلامهولز ،إريك ،تعريب زايد ،محمد (١٩٩٢) ،**المحاسبة عن الموارد البشرية** ،(ط١) ،الرياض ،دار المريخ للنشر .
٢٠- القاضي، حسين و حمدان ،مأمون (٢٠٠١)، **نظرية المحاسبة** ، (ط١) ،عمان ،الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع .
٢١- المدلل ،يوسف سعيد (٢٠٠٧) ،دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري ،دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ، رسالة ماجستير غير منشورة ،الجامعة الإسلامية ،غزة ، فلسطين .
٢٢- مسعود ، نوال عمارة (٢٠٠٤) ،**محاسبة الموارد البشرية** ،الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرض الإندماج في إقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية ،كلية الحقوق والعولمة الاقتصادية ، جامعة ورقلة ،ورقة عمل ،٩- ١٠ مارس .
٢٣- مطر ،محمد وموسى ، السويطي (٢٠١٢) ،**التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس – العرض – الإفصاح** ،(ط٣) ،عمان ، دار وائل للنشر.
٢٤- المعموري ،علي (٢٠١٢) ،**تحديات الافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية "دراسة انتقادية لدعم توجهات الإدارة في ظل عصر العولمة** ،المؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة ،المجلد الأول ،جامعة جنان ،طرابلس ،١-٣١ .
٢٥- المليجي ،هشام (٢٠٠٦) ،**إطار مقترح لمحددات صنع قرار بناء المعايير المحاسبية وأثارها على نموذج الإقتصاد المحاسبي المطبق في مصر** ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ،جامعة الزقازيق ،فرع بنها ،العدد الثاني ،١-٢١ .
٢٦- النقيب ،كمال عبد العزيز (٢٠٠٤) ،**مقدمة في نظرية المحاسبة** ،(ط١) ،عمان ، دار وائل للطباعة والنشر .
٢٧- النوافلة ،ماجد (٢٠٠٤) ،**محاسبة الموارد البشرية وأثرها على إتخاذ القرارات في البنوك التجارية الأردنية** ،رسالة ماجستير غير منشورة ،عمان ،الأردن .
٢٨- الهملان ،نورة (٢٠٠٦) ،**دراسة وتحليل عناصر رأس المال الفكري في ضوء مستجدات بيئة العولمة "دراسة استكشافية "**، رسالة ماجستير ، جامعة الملك عبد العزيز ،جدة ،السعودية .
٢٩- الهيتي ،خالد (٢٠١٠) ،**إدارة الموارد البشرية** ،(ط٣) ،عمان ،دار وائل للنشر .

ثانيا المراجع الإنجليزية :

1- Amirul Islam,Mh. Kamruzzaman,Mh . Redwanuzzaman, Mh.(2013), **Human Resource Accounting: Recognition and Disclosure of Accounting Methods & Techniques**. : Global Journals Inc, Volume 13 Issue 3 Version 1.0

2- Anca, Antoaneta (2011), **Human Resource Measurement: A new Challenge for Accountants**, journal of Ecnopapers, vol.1, issue special, 755-759.

3- Blkaui, Ahmad (2004), **Accounting Theory,** Fifth Edition, Thomson Learning.

4- Bonits, Nick (2000), **Assessing Knowledge Assets: a Review of the Models Used to Measure Intellectual Capital,** Canada, www.Business MC master AC.

5- Brink, Bbarrvr (2000), **Intellectual Capital Tomorrows Assets Towads Challenge,** no 10 , www.Cap vision.org .

6- Flamholtz, Eric (2004) , **Should your organization Attempt to value its Human Resources ,California management review ,**no.2 , 40-45.

7- Herman, Theeke(2005), **A Human Resource Accounting Transmission : shifting from failure to a future,** journal of human resource costing and accounting , vol.9 ,no.1 , 40-59 .

8- Johanson ,Ulf .Gunilla ,Eklov. Mikeal ,Holmgrenand.Martensson ,Maria(2005) ,**Human resource costing and accounting versus the balance scorecard : A literature survey of experience with the concepts ,** vol.1 ,1-63 .

9- Kumar, Depak(2002), **Human resource planning ,**Excel book ,new Delhi press .

10-lee ,Ho-lung (2002) ,**Human Resource Accounting in high-tech: disclosure conceptual issues ,**Cyat.edu.tw.Access date ,jun 20 ,2012.

11-Miin-huui ,Lee (2008), **Awareness and recording of human resource of human resource value in the financial statements of Malaysian organizations** , Unitar e-journal , issn :1511-7219 , vol.5 ,issue 3 .

12-Nunnally ,J,C.(1978),**Psychometric Theory,** second Edition ,McGraw –hill Book company , new York .

13-Rikanovic, Maladen (2005), **Corporate disclosure strategy and the cost of capital : an large listed German corporations ,**un published dissertation , PhD in accounting ,university of st. Gallen ,Germany .

14-Sekaran ,Uma (2003),**Research methods for business: A skill building Approch,** 4 th Edition ,John Wiley and sons Inc ,new York

15-Stewart ,Thomas (1999),**Intellectual capital : the new wealth of organization ,** double day-currency, new York , ARTI.

16-Verrecchia,Robert E (2001) ,**Essays on disclosure,** journal of accounting and economics,vol.32,p 97-180 .

17-Ya –Ha , Xu (2007) ,**Study on human resource cost accounting based on standards and Generals rules ,** journal of modern accounting and Auditing ,vol 3, no 11,1-6 .

الملاحق

ملحق رقم (١)

أداة الدراسة

بسم الله الرحمن الرحيم

الإستبانة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته وبعد ....

يقوم الباحث بإعداد دراسة حول "التحديات التي تواجه القياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في الشركات الدوائية في الأردن " . وذلك كمتطلب للحصول على درجة الماجستير من كلية إدارة المال والأعمال في جامعة آل البيت في المملكة الأردنية الهاشمية . وفي هذا الصدد ، يرجو الباحث منكم بذل العناية في الإجابة على تساؤلات هذا الإستبيان بموضوعية كلما أمكن ذلك ، ويؤكد الباحث على أهمية الأراء والمقترحات في إمكانية توظيف متغيرات المحاسبة على الشركات الدوائية في الأردن وسوف يتم التعامل مع البيانات بسرية تامة نظرا لدورها في خدمة التحليل العلمي وليس لخدمة أية أغراض أخرى .

وتقبلو فائق الإحترام

الباحث

أحمد محمد زطيمة

الجزء الأول

الخصائص الديمغرافية :

١- المسمى الوظيفي :

( ) رئيس قسم المحاسبة ( ) مدير مالي
( ) مدقق داخلي ( ) محاسب
أخرى ذكرها ....

٢- **التخصص العلمي حسب الشهادة**

( )محاسبة ( )إدارة أعمال
( )إقتصاد ( )علوم مالية ومصرفية
أخرى إذكرها ....

٣- المستوى التعليمي

( )بكالوريوس ( ) دبلوم عال
( )ماجستير ( ) دكتوراه
أخرى إذكرها ....

٤- **عدد سنوات الخدمة**

( ) أقل من ٥ سنوات ( ) من ٥ إلى ١٠ سنوات
( ) أكثر من ١٠ إلى ١٥ سنة ( ) أكثر من ١٥إلى ٢٠سنة
( ) أكثر من ٢٠ سنة

٥- الفئة العمرية

( ) أقل من ٣٠ سنة ( )من ٣٠ – ٣٩ سنة
( )من ٤٠ – ٤٩ سنة ( ) ٥٠ فأكثر

الجزء الثاني

المحور الأول : التحديات التي تواجه القياس في محاسبة الموارد البشرية

الرقم	الفقـــــــــــــــــــــــرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
١	عدم توافر أسس قياس متفق عليها أو معيار محاسبي يحظى بالقبول بشأن الموارد البشرية					
٢	عدم إمكانية قياس وتقدير العوائد الإقتصادية المتأتية من الموارد البشرية بأي درجة من التأكد					
٣	إحتمال ظهور حالات تحيز القائم بعملية القياس المحاسبي عن الموارد البشرية					
٤	إحتمال إعتماد أساليب قياس تحكمية عند الإفصاح عن الموارد البشرية وهو ماقد يوجد كل من تحيز الملائمة والموثوقية					
٥	طبيعة العنصر البشري معقدة جدا فالكفاءة تتباين من وقت لاخر وبالتالي يصعب قياسها وتحويلها الى قيمة					
٦	صعوبة قياس قيمة الخبرات والمهارات والولاءات بصيغة مالية للموارد البشرية في الشركة					
٧	صعوبة قياس قيمة الموارد البشرية من خلال إطار التكلفة التاريخية المصمم لمعالجة الأصول المادية فقط					
٨	يتم قياس قيمة الموارد البشرية بموجب أساليب معقدة لا تتوفر في معظم الشركات					
٩	صعوبة مسك سجلات خاصة وحسابات خاصة لمعالجة بيانات الموارد البشرية التي تعتمد على القيمة					
١٠	لا يتيح النظام المحاسبي في الشركة إمكانية تحديد تكلفة الموارد البشرية بدقة					

المحور الثاني : التحديات التي تواجه الإفصاح في محاسبة الموارد البشرية

الرقم	الفقـــــــــــــــــــــــرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
١	تعدد أسس وطرق العرض والإفصاح في محاسبة الموارد البشرية					
٢	لا تستفيد كافة فئات المستخدمين من مخرجات الإفصاح عن الموارد البشرية وهو مايوجد تحيز الملائمة					
٣	عدم وجود نصوص قانونية ملزمة أو معايير محاسبية ملزمة للإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية					

٤	عدم إعتراف مصلحة الضرائب ببعض بنود المحاسبة عن الموارد البشرية التي تتعلق بالإفصاح					
٥	ضعف الإجراءات والسياسات المحاسبية المعتمدة حاليا في الإفصاح عن الموارد البشرية					
٦	تحكم مبدأ التحفظ (الحيطة والحذر) بالإفصاح المحاسبي بشكل عام والموارد البشرية بشكل خاص لحماية المحاسب من المسائلة					
٧	رغبة الإدارة بعدم الإفصاح عن مظاهر الإنفاق عن الموارد البشرية وخصوصيتها نتيجة المنافسة القاسية					
٨	إن الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية قد يؤدي إلى إستغلاله في الإحتيال المالي أو لتضليل المستثمرين					
٩	يمكن أن يستغل الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في تطبيقات المحاسبة الإبداعية ومن ثم تحريف البيانات المالية					
١٠	إن الإفصاح عن القيم النقدية للموظفين بإعتبارهم موارد بشرية في القوائم المالية يزيد من حمى الحسد والبغضاء فيما بينهم					

المحور الثالث :التحديات التي تواجه الموارد البشرية باعتبارها أصل من أصول المنشأة

الرقم	الفقـــــــــــــــــرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
١	وجود عوامل ثقافية وإجتماعية ترتكز على رفض الإعتراف بالموارد البشرية كأصول					
٢	إن الأصل البشري لا يمكن شراؤه أو إمتلاكه أو التحكم في منافعه لفترة طويلة وذلك لأسباب طبيعية قانونية					
٣	تواجه عملية عرض الأصول البشرية في القوائم المالية إحتمالات دوران العمل					
٤	لا يوجد للشركة حق ملكية قانوني على الموارد البشرية تبرر معاملتها كأصل من الأصول					
٥	بمرور الوقت تتناقص قيمة الأصول المادية لكن قيمة الأصول البشرية تتزايد بالخبرات المتراكمة					
٦	عدم وجود تعريف محاسبي معتمد للموارد البشرية وهذا يؤدي إلى ضعف في أحكام التبرير المنطقي له					
٧	إتساع الأفكار التي تنادي بعدم رسملة الموارد البشرية بين المحاسبين لأنها كائنات حية ليست كالألات					
٨	ضعف المعالجة المحاسبية عن الموارد البشرية المعتمدة في معايير المحاسبة الدولية والقواعد المحاسبية المحلية					
٩	صعوبة فصل الإنفاق على الموارد البشرية إلى إنفاق إيرادي وإنفاق رأسمالي					
١٠	إحتمال وفاة أو عجز الأصل البشري خلال عمله في المنشأة					
١١	لايوجد سوق مخصص لتبادل القوى العاملة في الشركات وهو الشرط اللازم لتحديد القيمة العادلة للموارد البشرية فيها					

ملحق رقم (٢)

أسماء محكمين الإستبانة

الإسم	الدرجة العلمية	الجامعة
الدكتور محمد رحاحلة	أستاذ	جامعة آل البيت
الدكتور عبد الرحمن الدلابيح	أستاذ مشارك	جامعة آل البيت
الدكتور عودة بني أحمد	أستاذ مشارك	جامعة آل البيت
الدكتور نوفان عليمات	أستاذ مساعد	جامعة آل البيت
الدكتور محمد حدب	أستاذ مساعد	جامعة آل البيت
الدكتور توفيق عبد الجليل	أستاذ مشارك	الجامعة الأردنية
الدكتور غالب أبو رمان	أستاذ مشارك	الجامعة الأردنية
الدكتور راضي حمادين	أستاذ مساعد	جامعة الأميرة سمية
الدكتورة أسماء زنيبات	أستاذ مساعد	جامعة الأميرة سمية
الدكتورة عبير الخوري	أستاذ مشارك	جامعة الأميرة سمية
الدكتور بسام أبو عباس	أستاذ مساعد	جامعة الأميرة سمية
الدكتور محمد صمادي	أستاذ مساعد	جامعة الأميرة سمية
الدكتورة رشا ديات	أستاذ مساعد	جامعة الأميرة سمية
الدكتور مضر عبد اللطيف	أستاذ مشارك	جامعة الأميرة سمية
الدكتور نجيب الشريدة	أستاذ مساعد	جامعة الأميرة سمية

ملحق رقم (٣)

مخرجات التحليل الإحصائي

Frequencies

Notes

	Output Created	2015-04-14T18:46:09.831
	Comments	
Input	Data	C:\Users\MUNTASER\Desktop\aaa.sav
	Active Dataset	$DataSet
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	61
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
	Syntax	FREQUENCIES VARIABLES=العمر المستوى التخصص الخبرة المنصب /ORDER=ANALYSIS.
Resources	Processor Time	0:00:00.000
	Elapsed Time	0:00:00.006

Statistics

		العمر	التعليمي	العلمي حسب الشهادة	الخبرة	الوظيفي
N	Valid	61	61	61	61	60
	Missing	0	0	0	0	1

Frequency Table

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 30 سنة	10	16.4	16.4	16.4
	من 30 -39 سنة	7	11.5	11.5	27.9
	من 40 -49 سنة	1	1.6	1.6	29.5
	+50سنة	43	70.5	70.5	100.0
	Total	61	100.0	100.0	

المستوى التعليمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بكالوريوس	48	78.7	78.7	78.7
	دبلوم عالي	6	9.8	9.8	88.5
	ماجستير	1	1.6	1.6	90.2
	دكتوراه	5	8.2	8.2	98.4
	أخرى	1	1.6	1.6	100.0
	Total	61	100.0	100.0	

التخصص العلمي حسب الشهادة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسبة	39	63.9	63.9	63.9
	إدارة الأعمال	10	16.4	16.4	80.3
	اقتصاد	7	11.5	11.5	91.8
	علوم مالية ومصرفية	1	1.6	1.6	93.4
	أخرى	4	6.6	6.6	100.0
	Total	61	100.0	100.0	

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اقل من 5 سنوات	19	31.1	31.1	31.1
	من 5 إلى 10 سنوات	25	41.0	41.0	72.1
	من 10 إلى 15 سنة	9	14.8	14.8	86.9
	من 15 إلى 20 سنة	8	13.1	13.1	100.0
	Total	61	100.0	100.0	

المنصب الوظيفي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	رئيس قسم المحاسبة	8	13.1	13.3	13.3
	مدير مالي	8	13.1	13.3	26.7
	محاسب	37	60.7	61.7	88.3
	مدير شؤون الموظفين	1	1.6	1.7	90.0
	مدير مستودعات	1	1.6	1.7	91.7
	مدير مبيعات	5	8.2	8.3	100.0
	Total	60	98.4	100.0	
Missing	System	1	1.6		
	Total	61	100.0		

Correlations

Notes

	Output Created	2015-03-27T22:17:35.841
	Comments	
Input	Data	C:\Users\MUNTASER\Desktop\aaa.sav
	Active Dataset	$DataSet
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	61

Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each pair of variables are based on all the cases with valid data for that pair.
	Syntax	CORRELATIONS /VARIABLES=VAR1 VAR2 VAR3 VAR4 /PRINT=TWOTAIL NOSIG /STATISTICS DESCRIPTIVES /MISSING=PAIRWISE.
Resources	Processor Time	0:00:00.031
	Elapsed Time	0:00:00.061

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
التحديات التي تواجه القياس في محاسبة الموارد البشرية	3.46604215456674E0	.487881467248483	61
التحديات التي تواجه الإفصاح عن الموارد البشرية	3.54566744730679E0	.526513494940665	61
التحديات التي تواجه الموارد البشرية بإعتبارها أصول	3.63	.420	61
محاسبة الموارد البشرية	3.53734061930783E0	.419278396305583	61

Correlations

		التحديات التي تواجه القياس في محاسبة الموارد البشرية	التحديات التي تواجه الإفصاح عن الموارد البشرية	التحديات التي تواجه الموارد البشرية بإعتبارها اصول	محاسبة الموارد البشرية
التحديات التي تواجه القياس في محاسبة الموارد البشرية	Pearson Correlation	1.000	.409**	.293*	.334**
	Sig. (2-tailed)		.001	.022	.008
	N	61.000	61	61	61
التحديات التي تواجه الإفصاح عن الموارد البشرية	Pearson Correlation	.409**	1.000	.580**	.258*
	Sig. (2-tailed)	.001		.000	.045

	N	61	61.000	61	61
التحديات التي تواجه الموارد البشرية بإعتبارها أصول	Pearson Correlation	.293*	.580**	1.000	.437**
	Sig. (2-tailed)	.022	.000		.000
	N	61	61	61.000	61
محاسبة الموارد البشرية	Pearson Correlation	.334**	.258*	.437**	1.000
	Sig. (2-tailed)	.008	.045	.000	
	N	61	61	61	61.000

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

REGRESSION

Regression

Notes

	Output Created	2015-03-27T22:20:45.970
	Comments	
Input	Data	C:\Users\MUNTASER\Desktop\aaa.sav
	Active Dataset	$DataSet
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	61
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on cases with no missing values for any variable used.
	Syntax	REGRESSION /MISSING LISTWISE /STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA /CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10) /NOORIGIN /DEPENDENT VAR4 /METHOD=STEPWISE VAR3.
Resources	Processor Time	0:00:00.047
	Elapsed Time	0:00:00.035

Memory Required	2148 bytes
Additional Memory Required for Residual Plots	0 bytes

Variables Entered/Removed[a]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	التحديات التي تواجه الموارد البشرية بإعتبارها أصول	.	Stepwise (Criteria: Probability-of-F-to-enter <= .050, Probability-of-F-to-remove >= .100).

a. Dependent Variable: محاسبة الموارد البشرية

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.437[a]	.191	.177	.380391735555469

a. Predictors: (Constant), التحديات التي تواجه الموارد البشرية بإعتبارها أصول

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2.010	1	2.010	13.894	.000[a]
	Residual	8.537	59	.145		
	Total	10.548	60			

a. Predictors: (Constant), التحديات التي تواجه الموارد البشرية بإعتبارها أصول

b. Dependent Variable: محاسبة الموارد البشرية

Coefficients[a]

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		

1	(Constant)	1.956	.427		4.583	.000
	التحديات التي تواجه الموارد البشرية بإعتبارها أصول	.435	.117	.437	3.728	.000

a. Dependent Variable: محاسبة الموارد البشرية

Regression

Notes

	Output Created	2015-03-27T22:20:31.237
	Comments	
Input	Data	C:\Users\MUNTASER\Desktop\aaa.sav
	Active Dataset	$DataSet
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	61
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on cases with no missing values for any variable used.
	Syntax	REGRESSION /MISSING LISTWISE /STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA /CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10) /NOORIGIN /DEPENDENT VAR4 /METHOD=STEPWISE VAR2.
Resources	Processor Time	0:00:00.062
	Elapsed Time	0:00:00.056
	Memory Required	2148 bytes
	Additional Memory Required for Residual Plots	0 bytes

Variables Entered/Removed[a]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	التحديات التي تواجه الإفصاح في محاسبة الموارد البشرية	.	Stepwise (Criteria: Probability-of-F-to-enter <= .050, Probability-of-F-to-remove >= .100).

a. Dependent Variable: محاسبة الموارد البشرية

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.258[a]	.067	.051	.408514774031020

a. Predictors: (Constant), التحديات التي تواجه الإفصاح في محاسبة الموارد البشرية

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.701	1	.701	4.203	.045[a]
	Residual	9.846	59	.167		
	Total	10.548	60			

a. Predictors: (Constant), التحديات التي تواجه الإفصاح في محاسبة الموارد البشرية

b. Dependent Variable: محاسبة الموارد البشرية

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.809	.359		7.825	.000
	التحديات التي تواجه الإفصاح في محاسبة الموارد البشرية	.205	.100	.258	2.050	.045

a. Dependent Variable: محاسبة الموارد البشرية

Regression

Notes

	Output Created	2015-03-27T22:20:17.368
	Comments	
Input	Data	C:\Users\MUNTASER\Desktop\aaa.sav
	Active Dataset	$DataSet
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	61
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on cases with no missing values for any variable used.
	Syntax	REGRESSION /MISSING LISTWISE /STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA /CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10) /NOORIGIN /DEPENDENT VAR4 /METHOD=STEPWISE VAR1.
Resources	Processor Time	0:00:00.109
	Elapsed Time	0:00:00.054
	Memory Required	2148 bytes
	Additional Memory Required for Residual Plots	0 bytes

Variables Entered/Removed[a]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	التحديات التي تواجه القياس في محاسبة الموارد البشري	.	Stepwise (Criteria: Probability-of-F-to-enter <= .050, Probability-of-F-to-remove >= .100).

a. Dependent Variable: محاسبة الموارد البشرية

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.334[a]	.112	.097	.398464989575075

a. Predictors: (Constant), التحديات التي تواجه القياس في محاسبة الموارد البشري

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.180	1	1.180	7.432	.008[a]
	Residual	9.368	59	.159		
	Total	10.548	60			

a. Predictors: (Constant), التحديات التي تواجه القياس في محاسبة الموارد البشري

b. Dependent Variable: محاسبة الموارد البشرية

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.541	.369		6.886	.000
	التحديات التي تواجه القياس في محاسبة الموارد البشري	.287	.105	.334	2.726	.008

a. Dependent Variable: محاسبة الموارد البشرية

Reliability

Notes

	Output Created	2015-03-27T22:22:08.245
	Comments	
Input	Data	C:\Users\MUNTASER\Desktop\aaa.sav
	Active Dataset	$DataSet
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	61
	Matrix Input	Matrix Input
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
	Syntax	RELIABILITY /VARIABLES=QA1 QA2 QA3 QA4 QA5 QA6 QA7 QA8 QA9 QA10 QB1 QB2 QB3 QB4 QB5 QB6 QB7 QB8 QB9 QB10 QC1 QC2 QC3 QC4 QC5 QC6 QC7 QC8 QC9 QC10 QC11 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA /SUMMARY=MEANS VARIANCE COV CORR /ICC=MODEL(MIXED) TYPE(CONSISTENCY) CIN=95 TESTVAL=0.05.
Resources	Processor Time	0:00:00.031
	Elapsed Time	0:00:00.013

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	61	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	61	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
.762	.758	31

Summary Item Statistics

	Mean	Minimum	Maximum	Range	Maximum / Minimum	Variance	N of Items
Item Means	3.547	1.754	3.918	2.164	2.234	.152	31
Item Variances	.925	.417	1.572	1.155	3.766	.095	31
Inter-Item Covariances	.086	-.539	.828	1.366	-1.536	.039	31
Inter-Item Correlations	.092	-.519	.625	1.145	-1.204	.042	31

Intraclass Correlation Coefficient

	Intraclass Correlation[a]	95% Confidence Interval		F Test with True Value .05			
		Lower Bound	Upper Bound	Value	df1	df2	Sig
Single Measures	.094[b]	.061	.145	1.595	60	1800	.003
Average Measures	.762[c]	.667	.840	3.988	60	1800	.000

Two-way mixed effects model where people effects are random and measures effects are fixed.

a. Type C intraclass correlation coefficients using a consistency definition-the between-measure variance is excluded from the denominator variance.

b. The estimator is the same, whether the interaction effect is present or not.

c. This estimate is computed assuming the interaction effect is absent, because it is not estimable otherwise.